

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**VINCULAÇÃO DE RECEITAS PÚBLICAS E ABERTURA DE CRÉDITOS
ADICIONAIS: UMA ANÁLISE SOBRE A RIGIDEZ E FLEXIBILIZAÇÃO
ORÇAMENTÁRIA**

ANNELISE XAVIER COLLOCCI

**RIO DE JANEIRO
2017, PRIMEIRO SEMESTRE**

ANNELISE XAVIER COLLOCCI

**VINCULAÇÃO DE RECEITAS PÚBLICAS E ABERTURA DE CRÉDITOS
ADICIONAIS: UMA ANÁLISE SOBRE A RIGIDEZ E FLEXIBILIZAÇÃO
ORÇAMENTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Bruno Curi.

**RIO DE JANEIRO
2017, PRIMEIRO SEMESTRE**

- X714v Xavier Collocchi, Annelise
Vinculação de receitas públicas e abertura de
créditos adicionais: uma análise sobre a rigidez e
flexibilização orçamentária / Annelise Xavier
Collocchi. -- Rio de Janeiro, 2017.
70 f.
- Orientador: Bruno Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.
1. Vinculação de receitas públicas. 2. Abertura
de créditos adicionais. 3. Rigidez orçamentária. 4.
Flexibilização orçamentária. I. Curi, Bruno, orient.
II. Título.

CDD 341.383

ANNELISE XAVIER COLLOCCI

**VINCULAÇÃO DE RECEITAS PÚBLICAS E ABERTURA DE CRÉDITOS
ADICIONAIS: UMA ANÁLISE SOBRE A RIGIDEZ E FLEXIBILIZAÇÃO
ORÇAMENTÁRIA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Bruno Curi.

Data da aprovação ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO
2017, PRIMEIRO SEMESTRE**

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus. Contudo, não o faço por convenção ou tendência. Aqui reforço que toda honra e glória são dedicadas a Ele, que me deu sustento espiritual, me trouxe paz, plenitude e a certeza de que tudo acontece para o bem daqueles que O amam. Deus, que durante toda a minha vida me guardou de todo perigo. Deus, que me levou em seus braços e nunca permitiu que mal algum me alcançasse. Deus, que possui por mim um amor tamanho que não consigo sequer imaginar. Deus, que me presenteou com a aprovação na Faculdade Nacional de Direito, da qual me orgulho de pertencer. Deus, que tem planos perfeitos para minha vida e agora me permite cumprir mais uma etapa da minha caminhada.

Agradeço à minha mãe, a quem devo toda e qualquer noção de perseverança, amor, superação e carinho. Àquela que sempre acreditou em mim. Àquela que me incentiva de todas as maneiras a correr atrás do que eu almejo e que vem correndo ao meu lado há 23 anos.

Agradeço aos meus avós, seres preciosos. Meu avô, meu maior fã, àquele que me vê como super-heróína e que aquece meu coração com tamanho amor. Minha avó, personificação de anjo, que com seu cuidado incansável e seu exemplo de mulher me alimenta na busca diária pela melhoria pessoal e espiritual.

Agradeço a todos os amigos que fiz durante essa jornada e a todas as pessoas maravilhosas que tive a oportunidade de conhecer. Deixo aqui a minha gratidão às amigas antigas que perduram até hoje e que me fazem crer que não há nada melhor do que ser rodeada de pessoas que te querem bem.

Agradeço a parceria e o estímulo do meu namorado, que não somente acompanhou de perto grande parte dessa trajetória, mas fez questão de estar em sintonia comigo, sendo meu companheiro não somente nas horas de descontração, mas em muitas e muitas horas de estudo.

Agradeço ao meu orientador, professor Bruno Curi, por toda paciência e compreensão diante da ansiedade crescente nesta reta final da faculdade.

Agradeço à professora Vanessa Siqueira, aquela que despertou em mim a paixão pelo direito financeiro e tributário, dando diretriz à minha vida profissional e a quem muito admiro, respeito e me espelho, não só por seu tamanho conhecimento, mas pelo carinho com os alunos e com o ofício.

Por fim, agradeço à Faculdade Nacional de Direito pela imensurável transformação que gerou não somente em minha vida acadêmica, mas também pessoal. Os cinco anos que se passaram me engrandeceram sobremaneira e certamente deixarão inúmeros frutos em minha vida.

RESUMO

O presente projeto busca realizar uma análise a respeito dos pontos positivos e negativos das vinculações de receitas e dos créditos adicionais e como estes podem ser instrumento tanto de flexibilização como de rigidez da peça orçamentária. Primeiramente serão estudados os princípios orçamentários, as leis que normatizam o orçamento e seu processo legislativo. Por fim, serão abordados, em capítulos apartados: a questão das vinculações de receitas, no qual se discorrerá sobre as exceções ao Princípio da Não-Afetação, o *trade-off* doutrinário, o panorama brasileiro e o mecanismo de Desvinculação das Receitas da União (DRU); e então as particularidades dos créditos adicionais, examinando sua importância para flexibilidade da peça orçamentária e a necessidade de haver um uso adequado do mecanismo. Para fundamentar o projeto, serão objeto de estudo a própria Constituição da República, de 1988, especificamente do art. 165 ao 169, a Lei nº 4.320, de 1964 e a Lei Complementar nº 101, de 2000.

Palavras-chave: Orçamento, crédito adicional, vinculação de receitas, flexibilização, rigidez.

ABSTRACT

This project seeks to perform an analysis of the positive and negative points of binding revenues and additional credits and how these can be instruments of rigidity and flexibility of budgetary piece. First will be studied the budget principles, the laws that regulate them, and your legislative process. Finally, will be addressed in separate chapters: the issue of binding revenues, which speaks about the exceptions to the principle of non-affectation, the trade-off doctrinaire, the brazilian outlook and the mechanism of disconnection of the Union revenue; and then the particularities of the additional credits by examining your importance to flexibility of the budget and the need for a proper use of the mechanism. To support the project, will be object of study the Constitution of the Republic, of 1988, specifically from art. 165 to 169, Law nº 4.320, of 1964 and the Complementary Law nº. 101, of 2000.

Keywords: Budget, additional credit, revenue binding, flexibility, rigidity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1.0 ORÇAMENTO PÚBLICO.....	12
1.1.Princípios Orçamentários.....	12
1.1.1.Princípio da legalidade.....	13
1.1.2.Princípio da unidade ou da totalidade.....	14
1.1.3.Princípio da universalidade.....	14
1.1.4.Princípio do orçamento Bruto.....	15
1.1.5.Princípio da anualidade ou periodicidade.....	15
1.1.6.Princípio da exclusividade.....	16
1.1.7.Princípio do equilíbrio orçamentário.....	16
1.1.8.Princípio da não vinculação ou não afetação de receitas.....	17
1.1.9.Princípio da especificação, especialização ou discriminação.....	18
1.1.10.Princípio da programação.....	18
1.1.11.Princípio da clareza.....	19
1.1.12.Princípio da publicidade.....	19
1.1.13.Outros princípios.....	19
1.2.Leis orçamentárias.....	20
1.2.1.Plano Plurianual.....	20
1.2.2.Lei de Diretrizes Orçamentárias.....	21
1.2.3.Lei Orçamentária Anual.....	21
1.2.4.Processo legislativo.....	22
1.3.Despesas públicas.....	26
1.3.1.Despesas ordinárias e despesas extraordinárias.....	26
1.3.2.Despesas correntes e despesas de capital.....	26
1.4.Receitas públicas.....	27
1.4.1.Receitas orçamentárias e receitas extraorçamentárias.....	27
1.4.2.Receitas originárias e receitas derivadas.....	28
1.4.3.Receitas correntes e receitas de capital.....	28
2.VINCULAÇÃO DE RECEITAS PÚBLICAS.....	29
2.1.Exceções ao princípio da não afetação de receitas.....	30

<u>2.2.O trade-off da vinculação de receitas públicas.....</u>	<u>31</u>
<u>2.3.Panorama brasileiro: engessamento orçamentário.....</u>	<u>32</u>
<u>2.4.Desvinculação de receitas da União (DRU).....</u>	<u>33</u>
<u>3.CRÉDITOS ADICIONAIS.....</u>	<u>34</u>
<u>3.1.Créditos adicionais suplementares.....</u>	<u>35</u>
<u>3.2.Créditos adicionais especiais.....</u>	<u>36</u>
<u>3.3.Créditos adicionais extraordinários.....</u>	<u>36</u>
<u>3.3.1.Breve análise da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048/DF.....</u>	<u>37</u>
<u>4.OS CRÉDITOS ADICIONAIS E A IMPORTANTE FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO.....</u>	<u>38</u>
<u>CONCLUSÃO.....</u>	<u>41</u>
<u>REFERÊNCIAS.....</u>	<u>42</u>

INTRODUÇÃO

O objetivo do presente estudo é realizar uma análise conceitual e crítica a respeito do papel determinante dos instrumentos de vinculação das receitas públicas e abertura de créditos adicionais na execução do orçamento público. O orçamento público deve atender efetivamente às necessidades da sociedade e à execução de políticas públicas. As carências públicas observadas no momento do planejamento das receitas e fixação de despesas dificilmente corresponderão às carências no curso de todo exercício financeiro em vista do caráter volúvel intrínseco às carestias de um Município, Estado ou Federação. Para que a execução orçamentária não seja precária nem ineficiente, importa analisar e sopesar o condão dos supracitados instrumentos e suas consequências práticas.

Em um primeiro momento, analisar-se-á o conceito de orçamento público, estudando seus princípios norteadores e seus instrumentos de planejamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e por fim, a Lei Orçamentária Anual (LOA). Posteriormente, o estudo se debruçará sobre a compreensão de receita e despesa pública para então adentrar na primeira discussão da pesquisa: a vinculação de receitas. Analisar-se-á essa prática em detrimento do Princípio Orçamentário da Não Afetação de Receitas, o *trade-off* da vinculação, o panorama constitucional brasileiro, que sob determinada ótica, gera engessamento e rigidez orçamentária e então, a tentativa de remediar essa rigidez através do instituto da Desvinculação de Receitas da União (DRU).

Ultrapassada a primeira querela, o estudo se debruçará sobre o conceito de créditos adicionais, suas diferentes finalidades, fontes recursais e processo legislativo. Por fim, com esse suporte teórico, discorrer-se-á sobre a importância desse instrumento para a execução e efetividade do orçamento público, tendo em vista o dinamismo das necessidades da sociedade. E em paralelo, analisar-se-ão os riscos de um uso abusivo.

Constata-se que, no atual painel jurídico nacional a abertura de créditos adicionais busca ir à contramão do enrijecimento gerado pela vinculação de receitas públicas, mas na prática, sua utilização excessiva também possui malefícios. Ambos possuem suas vantagens e desvantagens, dependendo, portanto, somente da maneira e intensidade com que são utilizados.

O presente trabalho, visando sua tecnicidade, realizará imprescindível leitura paralela da Constituição Federal de 1988 (CRFB/88), bem como dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Lei de Responsabilidade Fiscal, lei complementar nº 101, de 2002, e da Lei nº. 4.320, de 1964, lei ordinária recepcionada como lei complementar. A respeito dos dispositivos da Carta Magna brasileira há especial relevância nos contidos no Capítulo II, Seção II, que discorrem sobre o Orçamento Público.

A gestão dos recursos públicos, ou seja, o desenvolvimento de atividade financeira está entre as funções precípuas do governo. Conforme Kiyoshi Harada¹ ensina, atividade financeira é a atuação estatal voltada para obtenção e aplicação dos recursos financeiros indispensáveis à consecução das necessidades públicas. Para realização dessa função, é necessária a utilização de um importante instrumento: o orçamento público. O mesmo não é um mero documento de planejamento contábil, mas uma orientação ao Poder Público para que atue na economia levando sempre em conta os interesses da sociedade e os planos de ação governamentais correlatos.²

O orçamento é norteado por princípios, que são regras gerais que balizam a elaboração das leis orçamentárias e buscam garantir eficiência, racionalidade e transparência aos recursos públicos. São válidos para todos os entes federativos, devendo ser aplicados e seguidos na elaboração das leis de todas as esferas: federal, estadual e municipal. A observância dos princípios orçamentários facilita não somente na execução do orçamento, como também no controle e avaliação das peças legais que o comportam. Desta maneira, serão examinados os princípios preponderantes na doutrina e de maior imprescindibilidade ao nosso estudo.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.4.

2 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011

Seguindo no exame do orçamento brasileiro, este se dá através do modelo tripartido de planejamento orçamentário e teve influência da Constituição Alemã. Tanto na Alemanha, quanto no ordenamento brasileiro, existem três leis orçamentárias: a que institui o plano plurianual, a de diretrizes orçamentárias e a que regula o orçamento anual. A Lei 4.320/64, onde estão contidas as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e a LC nº 101/00, serão objeto de substancial estudo. Ambas as normas esclarecem as finalidades de cada uma das leis orçamentárias, sua materialidade e seu processo legislativo; regulamentam a execução do orçamento, englobando a previsão de receitas e fixação de despesas; e dispõem sobre os créditos adicionais.

Em vista de uma maior compreensão da composição da lei orçamentária anual, e buscando dar subsídios a embasar a discussão central, abordar-se-ão os conceitos de despesa e receita pública, adentrando seus tipos, quais sejam: despesas correntes e de capital, despesas ordinárias e extraordinárias, receitas originárias e derivadas, receitas ordinárias e extraordinárias e, por fim, receitas correntes e de capital.

O trabalho, portanto, tem a finalidade primordial de analisar, com o aporte técnico fornecido e de forma ponderada, os instrumentos de rigidez e flexibilização do orçamento público. Cumpre salientar que não há posição correta quanto à vantagem ou desvantagem da utilização dos mesmos. O que se depreende é que um mecanismo que pode ser bom para um Estado e em um determinado momento, pode vir a ser maléfico com o passar do tempo. Busca-se, portanto, pautar a pesquisa no atual quadro jurídico-político, discorrendo sobre o status desses institutos e seu condão positivo ou negativo.

1. O ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é o instrumento dinâmico fundamental das finanças públicas que orienta o Estado em seus projetos e programas de governo, sejam econômicos ou sociais. Conforme o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), Aliomar Baleeiro nos ensina:

O orçamento é considerado o ato pelo qual o Poder Legislativo prevê e autoriza ao Poder Executivo, por certo período e em pormenor, as despesas destinadas ao funcionamento dos serviços públicos e outros fins adotados pela política econômica ou geral do país, assim como a arrecadação das receitas.³

Nota-se, portanto, que o orçamento público é reflexo do plano de governo, forjado com base em uma decisão política. Através dele é possível prever os recursos disponíveis e alinhá-los com a política adotada e as prioridades da comunidade. No entanto, até chegar aos moldes atuais, o orçamento passou por diversas fases, conforme elucida Ana Maria Pellini, dando os créditos à Inglaterra pela primazia na prática orçamentária:

Desde o surgimento do Estado Moderno os homens foram criando mecanismos para o controle da ação dos seus governantes. Inicialmente a preocupação residia na cobrança de impostos. Em 1215, os barões ingleses vencem pelas armas João Sem-Terra e obrigam-no a assinar a Carta Magna, na qual se estabelece o embrião do orçamento, através do princípio de que nenhum tributo seria levantado sem o consentimento do Conselho do Reino. Em 1688, Guilherme de Orange assina o Bill of Rights que instituiu definitivamente a votação exclusiva dos impostos pelo Parlamento. Com passar do tempo e a expansão das atividades estatais, surgiu a preocupação com a boa aplicação dos recursos públicos. O orçamento deixa de ser apenas lei de impostos para transformar-se em plano de ação governamental. Atualmente são complexos e sofisticados os instrumentos institucionais de controle da ação governamental.⁴

3 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 397, *apud*, HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed. São Paulo, Atlas, 2009. p. 58.

4 PELLINI, Ana Maria. Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública, uma nova proposta. Revista ConTexto, Porto Alegre, v.3, n.4, p. 1-2, mar. 2003. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/11636/6838>. Acesso em 16/05/2017.

No regime presidencial brasileiro, hodiernamente o orçamento público é misto, tendo em vista que a proposta orçamentária e sua execução são incumbência do chefe do Poder Executivo e a aprovação é realizada pelo Poder Legislativo, que possui a liberdade de emendar a proposta. A regulamentação dos orçamentos na CRFB/88 é bastante complexa, contemplando em seu texto normativo uma seção exclusiva para o orçamento. No entanto, é a Lei 4.320/64, legislação base de Contabilidade Pública em nosso ordenamento que elenca as normas para sua elaboração e aprovação.

Apesar de ser amplamente debatida a natureza do orçamento, tema que não será discutido no presente estudo, a CRFB/88, em seu artigo 165, inciso III, §§ 5º, 6º e 8º, conferiu a esta natureza de lei. Contudo, o texto constitucional previu não somente a Lei de Orçamento Anual supracitada, mas também dois outros instrumentos de planejamento orçamentário, quais sejam: a Lei do Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Sobre essa tripartição do planejamento orçamentário brasileiro, o magistrado Hely Lopes Meirelles defende que:

A Constituição Federal de 1988 institucionalizou um verdadeiro sistema orçamentário ao prever a edição de uma lei do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei do orçamento anual, todos atos normativos que, de forma hierarquizada, se interligam com o objetivo de dotar o setor público de um processo de planejamento orçamentário que espelhe um plano de governo a longo, médio e curto prazos (arts. 165 e 166).⁵

1.1. Princípios Orçamentários

Os princípios de direito são, sabidamente, normas com alto grau de abstração que traduzem valores fundamentais da sociedade e fornecem critérios de interpretação das regras e dispositivos jurídicos. Celso Antônio Bandeira de Mello se debruçou muito sobre o estudo do conceito de princípio e chegou a uma síntese, *in verbis*:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente

5 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro. Atual. por Márcio Schneider Regis e Edgard Neves da Silva. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 266.

por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁶

O objeto, portanto, do presente estudo, se volta para os princípios orçamentários. Estes são um conjunto de regras, premissas jurídicas, a serem observadas na elaboração, aprovação, execução e controle do orçamento, dando-lhe consistência.⁷

Há uma extensa relação de princípios orçamentários extraídos da doutrina, da Lei nº 4.320/64 e da própria Carta Constitucional. Sobre isso, Giacomoni afirma:

Desde seus primórdios a instituição orçamentária foi cercada de uma série de regras com a finalidade de aumentar-lhe a consistência no cumprimento de sua principal finalidade: auxiliar o controle parlamentar sobre os Executivos. Essas regras (princípios) receberam grande ênfase na fase em que os orçamentos possuíam forte conotação jurídica e, alguns deles chegaram até os dias de hoje incorporados à legislação.⁸

Tendo em vista essa ampla relação, prosseguiremos com a conceituação dos princípios previstos tanto em normas legais, como também os reconhecidos pela doutrina.

1.1.1. Princípio da legalidade

O Princípio da Legalidade Orçamentária possui o mesmo sentido da legalidade em geral, prevista no art. 5º, inciso II, da CRFB, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei. Ou seja, conforme esta previsão, a administração pública se subordina aos preceitos contidos na lei.

Em função desse princípio, o planejamento e o orçamento são realizados através de leis. Vejamos o art. 165, inciso III, da Carta Magna:

6 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 817-818.

7 PISCITELLI, Roberto Boccacio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. Contabilidade Pública: uma abordagem da administração pública. 9ª ed. rev. São Paulo: Atlas, 2006, *apud* LEÃO, Elvio Pereira. Uma reflexão sobre o Orçamento Público: Os Princípios Orçamentários. 2014. Monografia de conclusão de curso de Gestão Pública - Universidade Candido Mendes, Brasília, 2014. Disponível em https://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/posdistancia/49130.pdf. Acesso em 17/05/2017

8 GIACOMONI, James. Orçamento público. 13ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p. 70.

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
I - o plano plurianual;
II - as diretrizes orçamentárias;
III - os orçamentos anuais.

Também contido no art. 166 e 167 da CRFB, em inúmeros incisos, esse princípio visa combater arbitrariedades, pois dessa forma, todos os atos relacionados ao planejamento, previsão, execução, fixação de receitas e despesas, que são de interesse da sociedade, respeitarão um processo de exame e aprovação do Poder Legislativo.⁹

1.1.2. Princípio da unidade ou da totalidade

O Princípio Orçamentário da Unidade, na definição de Sanches, é aquele segundo o qual o “orçamento de cada pessoa jurídica de direito público, de cada esfera de governo (União, Estados ou Municípios), deve ser elaborado com base numa mesma política orçamentária, estruturado de modo uniforme e contido num só documento”¹⁰, ou seja, o orçamento deve ser uno.

Inserido na Lei nº 4.320/1964, esse princípio se encontra no art. 2º, que estabelece:

Art. 2º A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Govêrno, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

No Brasil, até o advento da Constituição de 1988, esse princípio não era respeitado, sendo esse desvio alvo de inúmeras críticas por parte da doutrina. Sebastião de Sant’Anna e Silva teceu seu comentário acerca dessa problemática:

9 CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e contabilidade pública. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p. 46

10 SANCHES, Osvaldo Maldonado. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. 2ª ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004., *apud*, NETO, José Alves. Princípios Orçamentários: Uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais. 2006. p. 367. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação) -Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/principios-orcamentarios-uma-analise-no-contexto-das-constituicoes-e-de-leis-orcamentarias-federais.htm>>. Acesso em: 17/05/2017.

O princípio da unidade orçamentária sempre esteve sujeito a freqüentes violações, através da prática dos orçamentos paralelos e extraordinários ou de caixas ou fundos especiais para o financiamento específico de determinados gastos públicos. [...] tornou-se praxe generalizada admitir a existência de orçamentos especiais, comumente financiados por meio de receitas extraordinárias de caráter tributário ou do produto de empréstimos públicos.¹¹

A nomenclatura Princípio da Totalidade passou então a ser utilizada pela doutrina a fim de redefinir o princípio da unidade para possibilitar então a coexistência de múltiplos orçamentos, que, ao final, devem ser unificados pelo órgão central de planejamento e orçamento. Desde modo, a previsão constitucional dos orçamentos: fiscal, de investimentos e da seguridade social, previsto no art. 165, §5º, da CRFB, não contraria o princípio, pois todos estes estão contidos em uma mesma e única lei orçamentária anual.

1.1.3. Princípio da universalidade

O Princípio da Universalidade também se encontra previsto no art. 2º da Lei nº 4.320/1964 e significa globalização orçamentária, ou seja, no orçamento deverão conter todas as receitas e despesas referentes aos Poderes, fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta. Prosseguindo na leitura desta mesma lei, vemos que seus artigos 3º e 4º também incorporam esse princípio:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

[...]

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

Da mesma forma a Constituição Federal, em seu art. 165, §5º, traduz essa regra preceituando que a lei orçamentária anual compreenderá todos os orçamentos.

Este mandamento contido nos dispositivos acima é substancial para o controle parlamentar, pois, além de impedir a realização de alguma receita ou despesa sem prévia

11 SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. Os princípios orçamentários. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. p. 21. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11898/6_000040649.pdf?sequence=3. Acesso em: 14/05/2018

autorização, ele permite a ciência dos montantes com a respectiva autorização de arrecadação.¹² Sobre isso, esclarece-nos José Afonso Silva:

O princípio da universalidade foi sempre considerado essencial a uma boa administração orçamentária. Sua formulação, como quase todos os princípios orçamentários, efetivou-se em nome do controle político das atividades financeiras.¹³

1.1.4. Princípio do orçamento Bruto

De modo a complementar o princípio da universalidade, o princípio do Orçamento Bruto objetiva, nas palavras de Sebastião de Sant'Anna e Silva, “impedir a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público”.¹⁴ É nesse sentido a previsão contida no art. 6º da Lei nº 4.320/1964 que diz que “tôdas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções”.

É possível entender a importância desse princípio nos casos em que uma entidade pública deva transferir cotas de receita à outra. Essa transação será incluída como despesa, no orçamento da entidade que realizou a transferência e, como receita, no orçamento da que recebeu. A omissão desse repasse resultaria em um orçamento com informações e dados incorretos.

1.1.5. Princípio da anualidade ou periodicidade

O princípio da Anualidade expressa uma característica fundamental do orçamento público, sua periodicidade. No ordenamento jurídico brasileiro, esse período de um ano, chamado de exercício financeiro, coincide com o ano civil. Acolhido nos artigos 165, inciso III e 167, inciso I da Lei Maior. Além do art. 2º da Lei nº 4.320/1964 é o artigo 34 deste que

12GONTIJO, Vander. Princípios Orçamentários. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>. Acesso em: 18/05/2017.

13 SILVA, José Afonso. Orçamento-programa no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 146.

14 SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. Op. Cit., p. 14.

certifica a correspondência do exercício financeiro com o ano-calendário, compreendido de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

Ricardo Lobo Torres cita importante consideração de Montesquieu sobre o tema:

o Legislativo deve exercer o controle político sobre o Executivo pela renovação anual da permissão para a cobrança dos tributos e a realização dos gastos, sendo inconcebível a perpetuidade ou a permanência da autorização para a gestão financeira.¹⁵

Ou seja, o grande filósofo e escritor enfatiza a relevância deste princípio para realização do controle político, que aplicado ao Brasil é o Congresso Nacional que realiza, ao fiscalizar a administração financeira do governo. Acrescenta-se também às vantagens, a possibilidade de alternância ano a ano das estratégias necessárias àquele contexto, levando-se em conta as flutuações dos ciclos econômicos.

Importa por fim ressaltar que o princípio da plurianualidade das despesas de investimentos, contido no art. 167, §1º, da CRFB não afronta o princípio da anualidade, pois as metas e programas contidos no plano plurianual (PPA) são executados anualmente e com recursos advindos do orçamento anual. Corrobora esta assertiva os dizeres de Sebastião Sant’Anna e Silva, ao asseverar que “os planos plurienais [ou seja, plurianuais] do governo, embora aprovados para períodos excedentes ao ano financeiro, são anualmente revistos e ajustados por ocasião da elaboração orçamentária”¹⁶.

No mesmo sentido José Afonso da Silva nos informa que:

O princípio da anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o plano plurianual constitui regra sobre a realização das

15 TORRES, Ricardo Lobo. O orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 202.

16 SILVA, Sebastião de Sant’Anna e. Os princípios orçamentários. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. p. 38. Disponível em http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11898/6_000040649.pdf?sequence=3. Acesso em: 18/05/2017

despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual.¹⁷

1.1.6. Princípio da exclusividade

Este princípio limita o conteúdo da lei orçamentária, impossibilitando a inclusão nela de normas pertinentes a outras matérias, que extrapolem a fixação das despesas e previsão das receitas. Tal preocupação se dá pelo fato do processo legislativo orçamentário possuir maior celeridade. Expresso no §8º do art. 165 da CRFB, o dispositivo traz ressalvas:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei. (grifo nosso)

Conforme destacado, apesar de tais conteúdos não serem estranhos à matéria orçamentária, o referido parágrafo excepciona do princípio a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito. Essa exceção trazida pela constituição acarretou na não recepção do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/1964, que excluía das receitas integrantes do orçamento as operações de crédito por antecipação de receita.

O mencionado princípio resultou de Emenda Constitucional de 1926. Kiyoshi Harada esclarece a importância de sua inclusão no ordenamento jurídico:

a fim de evitar as chamadas caudas orçamentárias, ou orçamentos rabilongos, decorrentes de introdução de matérias estranhas ao respectivo projeto de lei, por meio de emendas de toda sorte, apresentadas por Deputados e Senadores¹⁸

Ou seja, antes da previsão contida no art. 165, §8º da CRFB, ocorria de matérias estranhas ao orçamento, que haviam sido lá incluídas, conseguirem aprovação do Legislativo por passarem despercebidas.

¹⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 742. Disponível em http://noosfero.ucs.br/articles/0010/6912/Jos_Afonso_da_Silva_-_Curso_de_Direito_Constitucional.pdf. Acesso em 20/05/2017.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. Op. Cit., p. 65

1.1.7. Princípio do equilíbrio orçamentário

O princípio clássico do equilíbrio orçamentário merece uma maior atenção em vista da sua evolução histórica. A Constituição Federal de 1967 dispunha, em seu art. 66 que o montante da despesa autorizada em cada exercício financeiro não poderia ser superior ao total de receitas estimadas para o mesmo período. No entanto, após a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, essa regra foi suprimida e não mais incluída nas constituições seguintes.

Com o cenário econômico de crise em 1929, a tese até então entendida como equilíbrio orçamentário passou a ser abandonada. Em uma conjuntura aonde é necessidade estatal investir na economia, estimular o desenvolvimento, é natural que as despesas públicas cresçam mais que as receitas. Atualmente, adota-se a premissa de que não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia. Para Harada, portanto, “o equilíbrio não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas como um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação”¹⁹.

A Carta Política de 1988, diante desse quadro, reformulou o princípio de equilíbrio com o art. 167, III, que veda “a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital”. Sendo assim, o endividamento só poderá ocorrer para fins de investimento ou abatimento da dívida (despesas de capital²⁰), evitando-se então a tomada de empréstimos para gastos de despesa corrente. As despesas correntes devem ser pagas com as respectivas receitas correntes. Essa regra é reforçada na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 12, §2º, que nos diz que “O montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.”²¹

19 HARADA, Kiyoshi. Op. Cit., P. 67

20 Esse conceito e o de despesa corrente será aprofundado no subcapítulo 1.3.2

21 GONTIJO, Vander. Princípios Orçamentários. Set. 2014. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>. Acesso em 19/05/2017.

Essa maior abrangência do princípio do equilíbrio orçamentário pode ser visto também no art. 9º da LRF, que prevê forma de compensar possíveis desequilíbrios entre receita e despesas:

Art. 9º Se verificado, ao final de um bimestre, que a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primário ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários, nos trinta dias subsequentes, limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias. (grifo nosso)

No mais, a LRF também trouxe a baila uma nova ótica deste princípio, a do equilíbrio fiscal. Esta lei complementar exige mais do que o equilíbrio, exige um superávit fiscal, isto é, que as receitas arrecadadas internamente superem as despesas executadas, gerando, por conseguinte, saldo positivo, empregado para pagamento do serviço da dívida pública²². Essa exigência faz parte das orientações orçamentárias constantes das leis de diretrizes orçamentárias (LDO). A previsão do superávit referente ao ano de 2017, encontra-se no Anexo IV de Metas Fiscais da LDO 2017.²³

1.1.8. Princípio da não vinculação ou não afetação de receitas

Este princípio decorre do art. 167, IV, da CRFB, que proíbe a vinculação da receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa específica. O próprio texto do artigo nos diz as hipóteses ressalvadas, vejamos:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Segundo Torres:

22 CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e contabilidade pública. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. p.62.

23 BRASIL. Projeto de Lei nº 02/2016 (MSG nº 144/2016), Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Anexo IV, de Metas Fiscais. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2017/proposta/anexoIV_1.pdf. Acesso em 19/05/2017.

O princípio da não-afetação se justifica na medida em que reserva ao orçamento e à própria administração, em sua atividade discricionária na execução da despesa pública, espaço para determinar os gastos com os investimentos e as políticas sociais.²⁴

Com isto, resta claro que este princípio tinha o propósito de salvaguardar a esfera de discricionariedade necessária à Administração Pública para execução das políticas e medidas voltadas ao atendimento do interesse coletivo. Contudo, veremos no Capítulo 2 que em nosso ordenamento jurídico, devido à quantidade desenfreada de exceções a esta premissa, o princípio não atende exatamente às suas finalidades.

1.1.9. Princípio da especificação, especialização ou discriminação

Este é um princípio orçamentário clássico que visa inibir autorizações genéricas no orçamento, inclusão de valores globais, ou seja, evitar arbitrariedades por parte do poder Executivo. Preceitua que as receitas e as despesas públicas devem constar do orçamento com adequado nível de especificação. Giacomoni nos explica que deste modo a fiscalização sobre o orçamento se torna mais fácil:

é mais uma das regras clássicas dispostas com a finalidade de apoiar o trabalho fiscalizador dos parlamentos sobre as finanças executivas. De acordo com esse princípio, as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação.²⁵

A Lei nº 4.320/1964 nos dá, em seus artigos 5º e 15, o respaldo legal.

Art. 5º A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único²⁶.

24 TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 208.

25 GIACOMONI, James. Op. Cit., p. 82

26 Art. 20. Os investimentos serão discriminados na Lei de Orçamento segundo os projetos de obras e de outras aplicações.

Parágrafo único. Os programas especiais de trabalho que, por sua natureza, não possam cumprir-se subordinadamente às normas gerais de execução da despesa poderão ser custeadas por dotações globais, classificadas entre as Despesas de Capital.

[...]

Art. 15. Na Lei de Orçamento a discriminação da despesa far-se-á *no mínimo* por elementos.

§ 1º Entende-se por elementos o desdobramento da despesa com pessoal, material, serviços, obras e outros meios de que se serve a administração pública para consecução dos seus fins.

§ 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.

Desta forma, o Legislativo ao apreciar a proposta orçamentária conseguirá identificar a origem dos recursos e em que elementos de despesa estes serão aplicados.²⁷

1.1.10. Princípio da programação

Esse princípio vincula o plano de ação governamental aos instrumentos normativos orçamentários e aos planos e programas nacionais, regionais e setoriais, ou seja, o orçamento público deve ser estruturado em forma de programação.

O orçamento atual, chamado de orçamento-programa foi introduzido no Brasil através da Lei nº 4.320/1964, mas foi a Constituição Federal de 1988 que o consolidou, ao estipular o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual como instrumentos de planejamento das ações e políticas do governo.

O art. 2º da Lei nº 4.320/1964 já definia que “a Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo”. O uso da expressão “programa de trabalho” traduz bem o sentido do princípio da programação que não somente é o de programar a execução de despesas conforme a entrada de receitas, mas também identificar os projetos e atividades de curto prazo, vinculando-as com os planejamentos de médio prazo, além de estabelecer os objetivos e metas a serem implementados.²⁸

27 NETO, José Alves. Princípios Orçamentários: Uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais. 2006. P 13. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação) -Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/principios-orcamentarios-uma-analise-no-contexto-das-constituicoes-e-de-leis-orcamentarias-federais.htm>. Acesso em: 19/05/2017.

28 NETO, José Alves. Op. Cit., p. 27.

1.1.11. Princípio da clareza

Visando facilitar o entendimento por parte de pessoas que não possuem conhecimento técnico no campo das finanças públicas, esse princípio veio determinar a utilização de linguagem clara no texto orçamentário. Conforme Silva, “clareza e inteligibilidade do orçamento compõem a exigência de que o orçamento seja de fácil compreensão pelo povo e fácil controle por seus representantes”²⁹.

A implementação do orçamento-programa visto acima simplificou bastante, em termos de clareza, os orçamentos. Nele há as informações fundamentais que possibilitam uma melhor identificação dos objetivos estatais, como dos próprios gastos.

1.1.12. Princípio da publicidade

O Princípio da Publicidade reveste toda Administração Pública e seus atos. José Afonso da Silva nos diz que:

"A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, porque se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo."³⁰

Previsto em seu caráter geral no art. 37, da Carta Magna, o princípio se faz tão importante que se encontra previsto especificamente ao orçamento, nos arts. 165, §§ 3º e 6º, 166, §7º. No mais, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o princípio foi ampliado com a instituição de instrumentos de transparência da gestão fiscal. Vejamos o art. 48 da LRF:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

O orçamento deve ser acessível e de fácil conhecimento não somente para os Poderes Legislativo e Executivo, mas também para toda sociedade. A publicidade é forma de controle

29 SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa no Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 154.

30 SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 669.

pelos administrados, que são os beneficiários das políticas públicas previstas nos planos e programas orçamentários.

O art. 115 do Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2017 é prevê a aplicação desse princípio, sendo possível, portanto, depreender a importância deste para o conhecimento, controle e eficácia das previsões orçamentárias.

Art. 115. A elaboração e a aprovação dos Projetos da Lei Orçamentária de 2017 e de créditos adicionais, bem como a execução das respectivas leis, deverão ser realizadas de acordo com os princípios da publicidade e da clareza, promovendo-se a transparência da gestão fiscal e permitindo-se o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas. (grifo nosso)

1.1.13. Outros princípios

Conforme foi dito, existem inúmeros princípios considerados pela doutrina, além dos positivados. Coube ao presente estudo, elucidar o conceito de alguns dos mais aceitos no meio jurídico. No entanto, buscando abranger o máximo de conhecimento, vale a breve análise de alguns outros, não menos importantes, mas considerados por Sanches como princípios orçamentários complementares, por terem sido desenvolvidos na era moderna.³¹

Segundo o Princípio da Exatidão, por exemplo, há uma busca pela máxima precisão de estimativas quanto possível, de forma a garantir à peça orçamentária um mínimo de consistência, para então servir como instrumento de programação, gerência e controle.

Importante princípio é o da Flexibilidade, acolhido na Constituição da República, em seu art. 165, §8º:

§8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei. (grifo nosso)

31 SANCHES, Osvaldo Maldonado. Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins. 2ª ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004., *apud*, NETO, José Alves. Princípios Orçamentários: Uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais. 2006. p. 277. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação) -Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/principios-orcamentarios-uma-analise-no-contexto-das-constituicoes-e-de-leis-orcamentarias-federais.htm>>. Acesso em: 18/05/2017.

Também contido na Lei nº 4.320/1964, no art. 7º, que diz que “a lei de orçamento poderá conter autorização ao Executivo para abertura de créditos suplementares até determinada importância” (grifo nosso). Ambos dispositivos preveem instrumentos de ajuste do orçamento, por parte do Poder executivo, às necessidades públicas que surgem durante a execução do mesmo. Este tópico será mais aprofundado nos Capítulos 3 e 4, que discorrem justamente sobre o instrumento da abertura de créditos adicionais e sua consequente flexibilização orçamentária.

Por fim, há também o Princípio da Regionalização. Contemplado no art. 165, §7º da CRFB, que possui a seguinte redação: “os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”, estipula uma finalidade importante do orçamento. É através da descentralização, regionalização das dotações orçamentárias e repartição destas com os entes federativos que é possível a melhor alocação das despesas públicas e atendimento da função de redução das desigualdades inter-regionais.³²

Tendo discorrido sobre as diretrizes aplicáveis ao Poder Público na elaboração e execução do orçamento, passemos ao estudo dos meios de instrumentalização e normatização.

1.2. Leis orçamentárias

1.2.1. Plano Plurianual

O orçamento anual, conforme veremos mais à frente, não é suficiente para assegurar a execução continuada do plano de governo, uma vez que este importa execução de diversas obras, serviços e políticas públicas de duração prolongada, que perduram por mais de um exercício financeiro. Por esta e outras razões a CRFB/88 instituiu prioritariamente, em sua Seção “Dos Orçamentos”, o Plano Plurianual (PPA). Vejamos o disposto no §1º do artigo 165:

32 PINTO, Fernando Lucas. Regionalização do Orçamento da União: Planejamento e Controle da Ação Governamental. 2008. 71 p. Trabalho final (Pós-graduação Latu Sensu em Direito Legislativo) Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Brasília, 2008. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/162779/Regionalizacao%20do%20Orçamento%20-%20Fernando%20Lucas%20Pinto.pdf?sequence=4>. Acesso em: 20/05/2017

§1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O PPA é elaborado para quatro anos de exercício, a começar pelo segundo ano do mandato em vigência e se encerrando no final do primeiro ano do mandato posterior. Por essa razão, Inaldo Araújo e Daniel Arruda acentuam que “nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado se não a incluir previamente no plano plurianual ou sem lei que autorize esta inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”³³.

Depreende-se, da leitura do dispositivo constitucional que a Carta Magna buscou integrar e harmonizar os três instrumentos legislativos orçamentários. O PPA possui um papel central na gestão da atuação estatal, posto que submete a elaboração dos demais instrumentos de planejamento às suas disposições. Tanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias, quanto a Lei Orçamentária Anual devem ser compatíveis com o disposto no Plano Plurianual.³⁴

1.2.2. Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Constituição Federal, em seu artigo 165, §2º, afirma que:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
[...]

§2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A respeito dessa Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), o professor Kiyoshi Arada ensina que:

33 ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. Contabilidade Pública da Teoria à Prática. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 76.

34 PAULO, Luiz Fernando Arantes. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. Revista do Serviço Público, Brasília, v.61, n.2, p. 171-187, abr./jun. 2010. Disponível em: http://www.ppamunicipal.pr.gov.br/arquivos/File/PPA_como_instrumento_de_planejamento_e_gestao_estrategica.pdf. Acesso em 28/04/2017.

O caráter anual dessa lei exsurge da determinação de incluir as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orientar a elaboração do orçamento anual. Isto quer dizer que todos os anos a lei de diretrizes deve anteceder à lei orçamentária anual. E isso deve ocorrer na esfera federal, estadual, municipal e no âmbito do Distrito Federal como decorrência da simetria que resulta dos preceitos constitucionais (arts. 25, 29, 32).³⁵

Da leitura do preceito constitucional, conclui-se que a LDO possui a duração de um ano e tem o objetivo, de conectar o planejamento de médio e longo prazo, qual seja, o PPA, ao de curto prazo, o orçamento anual. Ademais, a LDO antecipa as diretrizes e os gastos prioritários que devem reger a elaboração do projeto de lei orçamentária para o ano seguinte.

Outra função que revela a importância da lei de diretrizes é que esta dispõe sobre as alterações na legislação tributária, caso haja. Como essas alterações implicam na variação da arrecadação tributária, também implicarão na arrecadação de receitas e, inequivocamente no orçamento anual. Logo, quaisquer isenções ou incentivos fiscais só devem ser concedidos anteriormente à LDO.

A CRFB/88 também preceitua que a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal. Tal preceito se cumpriu através da Lei de Responsabilidade Fiscal. O artigo 165, §9º da Constituição Federal atribuiu à lei complementar a competência para dispor acerca da elaboração e organização das leis orçamentárias. Por essa razão, a LRF introduziu, na estrutura das LDOs, o Anexo de Metas Fiscais. Segundo a própria LRF, em seu artigo 4º, §1º, o referido anexo estabelece “metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes”.

1.2.3. Lei Orçamentária Anual

A Lei Orçamentária Anual (LOA) refere-se ao orçamento compreendido dentro de um exercício financeiro. É o instrumento de gestão responsável por transformar em realidade as diretrizes e ações contidas no PPA em consonância com a LDO. Neste orçamento público haverá de fato a fixação e previsão dos valores (receitas e despesas) a serem concretizados

35 HARADA, Kiyoshi. Op. Cit., p.77.

durante o ano. Depreende-se isso do texto normativo contido no artigo 2º, da Lei nº 4320/64, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF):

A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade.

Esta lei, prevista também no artigo 165, §5º e incisos, da CRFB/88, contém:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Cumpra primeiramente esclarecer essa subdivisão em três orçamentos existente na LOA. De acordo com Nilton de Aquino Andrade:

O orçamento fiscal abrange todas as receitas e todas as despesas projetadas para o exercício financeiro a que se refere a LOA, referentes aos Poderes Legislativo e Executivo, seus órgãos, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, excetuando-se apenas as receitas e as despesas das entidades que compõem o orçamento de investimento e da seguridade social.³⁶

Portanto, o orçamento de investimentos e o orçamento da seguridade social são residuais. O primeiro diz respeito às despesas com planejamento e execução de obras, os materiais necessários, equipamentos, e até mesmo as instalações e imóveis preciosos à realização daquelas. Já o orçamento da seguridade social é voltado à implementação de instituições e desenvolvimento de sistemas de proteção social ao indivíduo, visando assegurar direitos relativos à saúde, previdência social e à assistência social.³⁷

36 ANDRADE, Nilton de Aquino. Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual. São Paulo: Atlas, 2008. p. 147.

37 MARTINS, S P. Direito da seguridade social. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 44, *apud*, PINHEIRO, Karina Monteiro. O Orçamento Público como instrumento de Planejamento e Controle para a Gestão Pública. Pato Branco, 2013. Disponível em http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/6141/1/PB_GP_III_2014_08.pdf. Acesso em 30/04/2017

O macro objetivo da LOA é dar maior transparência e responsabilidade na gestão das contas públicas. Especificamente, a lei prevê a arrecadação de receitas e fixa a realização de despesas para o período de um ano. A junção desses propósitos da lei orçamentária é vista, por exemplo, no artigo 165, §6º, da CRFB, com a exigência de demonstrativo do impacto orçamentário das decisões governamentais que alterem tributária e financeiramente as arrecadações.

1.2.4. Processo legislativo

Todas as leis orçamentárias – de plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e de orçamentos anuais – são de iniciativa do Poder Executivo segundo o caput do art. 165 da Constituição Federal. Cabe, portanto, ao chefe do Executivo encaminhar as propostas das leis ao Poder Legislativo. Esse modelo ocorre não somente na União, mas nos outros entes públicos também devido ao princípio do paralelismo existente em nosso ordenamento, que obriga os entes a adotar, sempre que possível, regras simétricas às da CRFB.

Atendo-nos somente ao âmbito Federal, o Presidente da República envia ao Congresso Nacional os projetos de lei. O art. 84, inciso XXIII, da CRFB, estabelece que esta competência lhe é privativa:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

XXIII - enviar ao Congresso Nacional o plano plurianual, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias e as propostas de orçamento previstos nesta Constituição;

No Congresso Nacional os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão apreciados pelas duas Casas Legislativas. É nesse ponto que vemos a particularidade do processo legislativo orçamentário, pois no Parlamento, quem irá analisar essas propostas será uma Comissão Mista Permanente,³⁸ prevista no art. 166, §1º, incisos I e II:

38 FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. O Processo Legislativo Orçamentário e suas Peculiaridades, jun. 2012. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-processo-legislativo-or%C3%A7ament%C3%A1rio-e-suas-peculiaridades>. Acesso em: 21/05/2017

Art. 166. Os projetos de lei relativos ao plano plurianual, às diretrizes orçamentárias, ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

§ 1º Caberá a uma Comissão mista permanente de Senadores e Deputados:

I - examinar e emitir parecer sobre os projetos referidos neste artigo e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República;

II - examinar e emitir parecer sobre os planos e programas nacionais, regionais e setoriais previstos nesta Constituição e exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária, sem prejuízo da atuação das demais comissões do Congresso Nacional e de suas Casas, criadas de acordo com o art. 58. (grifos nossos)

A Comissão Mista à que se refere o artigo é a Comissão Mista de Planos Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) e é formada por deputados e senadores. Os parlamentares, durante a apreciação destes textos legais podem propor alterações, as chamadas emendas parlamentares. O próprio art. 166, §§3º e 4º, da CRFB, traz, por conseguinte, algumas regras e restrições a serem observadas para fins de alteração aos projetos de leis orçamentárias:

§ 3º As emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem somente podem ser aprovadas caso:

I - sejam compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias;

II - indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre:

a) dotações para pessoal e seus encargos;

b) serviço da dívida;

c) transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou

III - sejam relacionadas:

a) com a correção de erros ou omissões; ou

b) com os dispositivos do texto do projeto de lei.

§ 4º As emendas ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias não poderão ser aprovadas quando incompatíveis com o plano plurianual.

Neste mesmo diapasão, também limitando a liberdade dos parlamentares quanto às emendas, o art. 33 da Lei nº 4.320/1965 dispõe:

Art. 33. Não se admitirão emendas ao projeto de Lei de Orçamento que visem a:

a) alterar a dotação solicitada para despesa de custeio, salvo quando provada, nesse ponto a inexatidão da proposta;

b) conceder dotação para o início de obra cujo projeto não esteja aprovado pelos órgãos competentes;

c) conceder dotação para instalação ou funcionamento de serviço que não esteja anteriormente criado;

d) conceder dotação superior aos quantitativos previamente fixados em resolução do Poder Legislativo para concessão de auxílios e subvenções.

Após as sugestões de emendas, os projetos são submetidos para apreciação e votação pelo Plenário do Congresso Nacional, pelas duas Casas do Congresso Nacional, em sessão conjunta.

Mas não são somente os parlamentares que podem alterar as propostas, pois, apesar da competência para elaboração destas ser do próprio Presidente da República, este também poderá propor modificações. Trata-se da chamada mensagem retificadora, positivada no §5º do art. 166, da CRFB:

§ 5º O Presidente da República poderá enviar mensagem ao Congresso Nacional para propor modificação nos projetos a que se refere este artigo enquanto não iniciada a votação, na Comissão mista, da parte cuja alteração é proposta.

Logo, a única ressalva feita a esta possibilidade é que a parte cujo chefe do Executivo pretende modificar não tenha sido pauta de votação da CMO ainda.

Importa ressaltar que o processo legislativo visto acima se aplica não somente aos projetos de lei de plano plurianual, de diretrizes orçamentárias e de orçamento anual, mas aos projetos de créditos adicionais suplementares e especiais, excluído deste trâmite somente os créditos extraordinários, que se operam por meio de medida provisória e seguem rito próprio.

Compreendido o curso e encadeamento do procedimento legislativo orçamentário, e seguindo no estudo do art. 166 da Carta Magna, resta inspecionar as previsões relativas aos prazos para elaboração e aprovação das ditas leis. O §6º deste dispositivo assim estabelece:

§ 6º Os projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º.

Contudo, a Lei Complementar supracitada com a qual ficou a incumbência de dispor sobre os prazos para as leis orçamentárias e que depreendemos ser a Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) não regulou o assunto. Nem mesmo a Lei nº 4.320/1964, lei ordinária recepcionada como complementar e que trata das normas gerais de direito financeiro o fez. Até o presente estudo, não foi editada a referida lei complementar.

Assim sendo, diante do silêncio legislativo, os prazos para encaminhamento do PPA, da LDO e LOA seguem o disposto no art. 35, §2º, do Ato das Disposições Transitórias (ADCT):

Art. 35. O disposto no art. 165, § 7º, será cumprido de forma progressiva, no prazo de até dez anos, distribuindo-se os recursos entre as regiões macroeconômicas em razão proporcional à população, a partir da situação verificada no biênio 1986-87.

[...]

§ 2º Até a entrada em vigor da lei complementar a que se refere o art. 165, § 9º, I e II, serão obedecidas as seguintes normas:

I - o projeto do plano plurianual, para vigência até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa;
 II - o projeto de lei de diretrizes orçamentárias será encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento do primeiro período da sessão legislativa;
 III - o projeto de lei orçamentária da União será encaminhado até quatro meses antes do encerramento do exercício financeiro e devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa.

Nesse sentir, o inciso I, do §2º deste dispositivo, nos informa sobre o projeto do plano plurianual. Ao assumir o mandato, o Presidente da República ainda se submete, durante seu primeiro ano, ao PPA elaborado e aprovado no mandato anterior. Ou seja, apesar de o PPA ter sua vigência para quatro exercícios financeiros, esses não coincidem com o início do mandato presidencial. Esse modelo visa promover a continuidade administrativa.

Logo, o projeto do PPA será encaminhado pelo chefe do Executivo ao Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício financeiro, isto é, dia 30 de agosto, já que o exercício financeiro coincide com o ano civil. E será devolvido pelo Congresso Nacional para sanção presidencial até o encerramento da sessão legislativa, no dia 22 de dezembro. A sessão legislativa possui dois períodos legislativos, sendo o primeiro do dia 02 de fevereiro até o recesso do meio do ano, que se inicia dia 17 de julho, e a segunda do dia 01 de agosto até o encerramento, no dia 22 de dezembro.

O projeto de lei orçamentária, contido no inciso III, obedece ao mesmo prazo do projeto do plano plurianual.

No entanto, o projeto de lei de diretrizes orçamentárias não segue esse padrão. No inciso II podemos notar que ele é enviado até o dia 15 de abril, e devolvido para sanção até dia 17 de julho, antes mesmo do prazo para envio LOA encerrar. Isto se dá porque é a LDO que determina as prioridades para o ano seguinte. Deste modo, tudo que for aprovado na LDO deve ser observado na elaboração e na execução da LOA.

Quanto a LDO, ainda há outra particularidade. No art. 166, §8º da Carta Política, há prerrogativa do Poder Legislativo de recusar o projeto de LOA, e ainda que, os recursos que ficarem sem despesas correspondentes, poderão ser utilizados mediante créditos especiais e suplementares. Isso não poderá ocorrer com o projeto de LDO e isso se depreende do previsto no art. 57, §2º da CRFB:

Art. 57. O Congresso Nacional reunir-se-á, anualmente, na Capital Federal, de 2 de fevereiro a 17 de julho e de 1º de agosto a 22 de dezembro.

[...]

§ 2º A sessão legislativa não será interrompida sem a aprovação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias.

A sessão legislativa não será interrompida até que ocorra a aprovação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, ou seja, não se admite sua rejeição, devendo permanecer na pauta de discussão até aprovação. Apesar de não haver previsão legal neste sentido, parte da doutrina afirma também ser impossível rejeitar projeto de plano plurianual.

Por fim, há que se tratar do caso extremo de não envio da Lei Orçamentária Anual pelo Chefe do Executivo no prazo estabelecido. Cumpre dizer que esse ato de omissão caracteriza crime de responsabilidade por parte do Presidente da República, devendo este sofrer as consequências legais previstas na Lei nº 1.079 de 1950, que regula estes crimes e seu respectivo processo de julgamento.

No mais, para solucionar a grave situação de inexistência de orçamento para o país quando do não envio da LOA, se aplica o art. 32, da Lei nº 4.320/1964, que preceitua que se o Poder Legislativo não receber a proposta orçamentária no prazo fixado, considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente. Apesar de ser solução criticada, por ir de encontro com as características e finalidade do orçamento de responder a um determinado planejamento e a programas específicos num lapso temporal de um ano, exaurindo-se no próprio exercício, essa é a única saída apresentada no ordenamento jurídico.³⁹

1.3. Despesas públicas

39 FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Op. Cit.

A despesa pública é, resumidamente, a soma dos gastos estatais com a execução de obras e prestação de serviços públicos. Para Aliomar Baleeiro, a despesa pública pode significar duas coisas:

Em primeiro lugar, designa o conjunto dos dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. [Ou, pode significar também] [...] a aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro duma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.⁴⁰

Desta conceituação, conclui-se que despesa pública corresponde, invariavelmente, a dispêndio de dinheiro em uma finalidade de interesse público, responsabilidade do Estado.

1.3.1. Despesas ordinárias e despesas extraordinárias

Grande parte da doutrina classifica as despesas em ordinárias e extraordinárias. As despesas ordinárias são àquelas que se repetirão a cada orçamento, tendo em vista a rotina dos serviços públicos. Inversamente, as extraordinárias são imprevisíveis, urgentes, excepcionais e que por esse caráter, não se renovam todo exercício financeiro.⁴¹

No tocante a estas últimas, vemos seu rol exaustivo nos termos do artigo 41, III, da Lei 4.320/64, recepcionado na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 167, §3º, com a seguinte redação:

§3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62. (grifo nosso).

Essa classificação quanto à periodicidade das despesas importa para o estudo mais a frente sobre a abertura de crédito extraordinário, sua conceituação, finalidade e fonte, que serão abordadas no capítulo 3.

40 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 81, *apud*, HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 21.

41 HARADA, Kiyoshi. Op. Cit., p. 22.

1.3.2. Despesas correntes e despesas de capital

O critério legal de classificação, contido na Lei 4.320/64, em seu art. 12, biparte as despesas em correntes e de capital.

As despesas correntes se subdividem em despesas de custeio e transferências correntes. O mestre Ricardo Lobo Torres nos ensina que:

As despesas de custeio compreendem as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis (art.12, §1º), nelas se incluindo as despesas de pessoal, de material, de consumo, de serviço de terceiros etc. Classificam-se como transferências correntes as dotações para despesas às quais não corresponde contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado (art. 12, §2º), nelas se incluindo as subvenções sociais e econômicas, as despesas com inativos, as pensões, as transferências intergovernamentais e os juros da dívida contratada.⁴²

Já as despesas de capital, por seu turno se classificam em investimentos, inversões financeiras e transferências de capital. Investimentos são as verbas designadas para planejamento e execução de obras, como também as destinadas à compra de imóveis a elas destinados (art. 12, §4º, Lei 4.320/64). As inversões financeiras, previstas no §5º do art. 12, da Lei nº 4.320/1964, são as dotações destinadas a três finalidades, quais sejam:

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;

II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

Por fim, as transferências de capital referem-se às dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, consistindo, portanto, essas transferências em contribuições ou auxílios. Derivam diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especial anterior.

42TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 195, 196.

1.4. Receitas públicas

Receita pública é todo recurso que se integra e aumenta o patrimônio público e é utilizado para atender às despesas públicas. Pode-se inferir esse conceito do Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias do ano de 2015 que diz que receitas públicas:

São disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, a Receita Orçamentária é fonte de recursos utilizada pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade. Essas receitas pertencem ao Estado, transitam pelo patrimônio do Poder Público, aumentam-lhe o saldo financeiro, e, via de regra, por força do Princípio Orçamentário da Universalidade, estão previstas na Lei Orçamentária Anual - LOA.⁴³

Insta salientar, que o conceito de receita pública não se confunde com o de entrada. Os ingressos que representam apenas “entradas de caixa”, como fianças, cauções, empréstimos, são provisórios e serão tempestivamente devolvidos.

1.4.1. Receitas orçamentárias e receitas extraorçamentárias

As receitas quanto à previsão orçamentária podem ser classificadas em orçamentárias ou extraorçamentárias.

As receitas orçamentárias são as previstas no orçamento, isto é, aquelas incorporadas ao patrimônio público, que não são sujeitas à restituição. No entanto, não somente estas, pois, como se depreende do final da redação do art. 57 da Lei nº 4.320 de 1964, serão classificadas como receita orçamentária todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento. Portanto, é seguro afirmar que existem receitas que estão fora do orçamento e que possuem natureza orçamentária.

Em contrapartida, as receitas extraorçamentárias são valores onde o Estado é um mero agente arrecadador. São recursos de caráter temporário que não caracterizam renda do Poder

43 BRASIL, Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias de 2015, Brasília: Secretaria de Orçamento Federal – SOF, p. 47. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/informacoes-orcamentarias/arquivos-receitas-publicas/exercicios-antecedentes> Acesso em 03/05/2017.

Público, visto que não integram o orçamento. Por esse motivo, diversos doutrinadores criticam a nomenclatura de “receitas”, posto que são verbas que não pertencem legalmente ao Estado, evidenciando o caráter de mero ingresso ou embolso. São exemplos de receita extraorçamentária: cauções, fianças, antecipação de receitas orçamentárias – ARO, depósito de terceiros, entre outros.⁴⁴

1.4.2. Receitas originárias e receitas derivadas

Uma das divisões de categorias mais utilizada é a que separa as receitas em derivadas e originárias.

As receitas derivadas são as obtidas pelo poder público por meio da soberania estatal, oriundas da economia privada, ou seja: os tributos, os ingressos parafiscais e as multas. De maneira diversa, as Receitas Originárias são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, de suas atividades econômicas, abarcando as compensações financeiras, os preços públicos e os ingressos comerciais.⁴⁵

1.4.3. Receitas correntes e receitas de capital

A classificação por categorias econômicas da receita é retirada da Lei nº 4.320, de 1964, aonde se encontra, em seu art. 11, a divisão em receitas correntes e receitas de capital.

As receitas correntes são as que financiam os objetivos definidos nos programas e ações orçamentários, sempre em atenção às finalidades públicas. Estas aumentam as disponibilidades financeiras do Estado gerando saldo positivo sobre o patrimônio líquido. No §1º do art. 11 da Lei nº 4.320/1964 encontramos as subclassificações:

44ÁVILA, Carlos Alberto. Orçamento Público. Curitiba: Rede e-Tec Brasil, 2012. p. 53, 54. Disponível em: <http://ead.ifap.edu.br/netsys/public/livros/Livros%20Curso%20Servi%C3%A7os%20P%C3%ABlicos/M%C3%B3dulo%20II/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlicos/Livro%20Orçamento%20Publico.pdf> Acesso em 03/05/2017.

45 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 186.

§1º São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes. (grifo nosso)

No tocante as receitas de capital, elas também são instrumentos de financiamento dos programas e ações orçamentárias voltadas ao interesse coletivo, porém, de forma diversa das receitas correntes, elas não acarretam efeito positivo sobre o patrimônio líquido. Isso se dá porque com a entrada de receitas de capital ocorre uma variação patrimonial ativa, mas, em contrapartida, também ocorre variação patrimonial passiva, caracterizando uma permuta de valores no patrimônio público.⁴⁶

46 CARVALHO, Deusvaldo. Op. Cit., p. 310.

2. VINCULAÇÃO DE RECEITAS PÚBLICAS

A vinculação de receitas públicas consiste na prática de destinar determinadas receitas públicas às finalidades específicas positivadas na lei. Araújo esclarece como “fenômeno que ocorre quando, por uma norma legal, fica estabelecido que recursos provenientes de uma fonte X deverão ser aplicados necessariamente no programa ou finalidade Y”⁴⁷.

O próprio Glossário da Secretaria do Tesouro Nacional, em sua conceituação de “receita vinculada”, expressa uma crítica ao final, afirmando que “se a receita vinculada é instrumento de garantia de recursos à execução do planejamento, por outro lado, o aumento da vinculação introduz maior rigidez na programação orçamentária”⁴⁸. E é justamente o caráter ambíguo deste instrumento que será tratado ao longo deste capítulo.

2.1. Exceções ao princípio da não afetação de receitas

Consoante Capítulo 1 constatou-se que o Princípio da Não-Afetação, também chamado de Princípio da Não-Vinculação, previsto no art. 167, IV, da CRFB, veda, em linhas gerais, a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa. Contudo, o número de ressalvas a este princípio, arroladas no próprio artigo, é extenso.

André Castro Carvalho, ao tratar deste assunto, resume a primeira exceção à aplicação do princípio:

“A não afetação não se aplica na repartição do produto da arrecadação do IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI, consignando que tal exceção não abarca as “vinculações” para o federalismo fiscal. Desta forma, há a possibilidade de que haja a utilização destes impostos a fim de que sirvam como transferências no federalismo fiscal, que para o

47 ARAÚJO, Luís Sérgio de Oliveira. A economia política das vinculações de receitas: uma visão democrática das decisões orçamentárias. 2003. p.25. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2003. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos_e_pesquisas/LuisSergioDissertacao.pdf. Acesso em 23/05/2017

48 BRASIL. Glossário. Tesouro Nacional. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_r.asp Acesso em 23/05/2017.

Fundo de Participação dos Estados e Municípios, quer como observância de outro comando normativo que preveja esta suposição”⁴⁹.

Trata-se da repartição constitucional das receitas, que dá aos entes políticos menores o direito a uma parcela do produto arrecadado pelo ente maior.

Prosseguindo na leitura do dispositivo, fica ressalvada da referida exigência principiológica a destinação de recursos “para as ações e serviços públicos de saúde”; “para manutenção e desenvolvimento do ensino”, nos termos do art. 212 da CRFB, o qual determina que a União nunca aplique menos que 18% da receita dos impostos em educação, e os Estados e Municípios, nunca menos que 25%, restando claro o respaldo que a vinculação busca dar aos direitos sociais.

O princípio também não é exigido “para realização de atividades da administração tributária”, conforme disposto no art. 37, inciso XXII da Carta Democrática, nem quanto à “prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita”.

No mais, similar ocorre em âmbito estadual e municipal. É facultada vinculação de verbas estaduais a programas de apoio à inclusão e promoção social em até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, consoante parágrafo único do art. 204 da Carta Magna; como também a vinculação a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais, de acordo com §6º do art. 216 da Magna-Carta.

De igual modo, o ADCT também comporta exceções. Em seus arts. 81 e 82, há expressa permissão a vinculação de verbas federais, estaduais e municipais a Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza.

Neste tocante, José Maurício Conti ressaltou que “a proibição não atinge os demais tributos, mas apenas os impostos; isto se deve à própria característica intrínseca a esta espécie

49 CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 179 p.

tributária”⁵⁰, pois, *a priori*, por sua natureza específica, as taxas e contribuições de melhoria seriam vinculadas.⁵¹

Essa quantidade expressiva de reservas a não afetação de receitas se deu com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, tendo apenas duas delas advindo do constituinte originário. Ou seja, esse princípio não configura cláusula pétrea, podendo, portanto, surgir ainda mais exceções a ele, via emendas constitucionais.

2.2. O *trade-off* da vinculação de receitas públicas

A vinculação de receitas é instrumento jurídico orçamentário que possui seus benefícios e malefícios, sendo, por conseguinte, de grande importância a análise desse *trade-off*, “perde-ganha” de sua adoção, levando em conta as opiniões doutrinárias. André Castro Carvalho, em seu livro “Vinculação de Receitas Públicas” mostra que é justamente por envolver flexibilização no orçamento e controle na alocação dos recursos segundo diversos interesses políticos envolvidos que há essa polarização argumentativa quanto ao caráter de sua existência.⁵²

Grande parte da doutrina moderna considera a afetação de despesas um procedimento inclinado à regressão. Uma das críticas dessa vertente é a inadequação à dinâmica orçamentária. É sabido que o orçamento público é mecanismo de planejamento que visa estruturar os planos e ações a serem executadas em determinado exercício financeiro, conforme os objetivos políticos e governamentais para aquele contexto econômico e social. O dinamismo então é imperioso já que a situação político-financeira de um Estado não é, de forma alguma, estática, mas pelo contrário, é mutável. Esse caráter mutável vai de encontro com o automatismo em que consiste a vinculação.

50 CONTI, José Maurício. Direito Financeiro na Constituição de 1988. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998. p.103.

51 OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 353.

52 CARVALHO, André Castro. Op. Cit., p. 81

A condição dinâmica do orçamento, leva à outra grande crítica da vinculação de receitas: a redução da flexibilidade e a consequente rigidez gerada no sistema orçamentário. Esse engessamento influi nas atitudes e tomadas de decisão dos governantes e “pré-comprometem” as ações de seus posteriores, em um processo de *path dependence*.⁵³ Isso se dá, pois muitas despesas têm destinadas a si um montante fixo de receita, não permitindo maiores manobras do governo.

Neste viés, como consequência da rigidez orçamentária, a discricionariedade do executivo é dissipada. Sobre essa problemática, a ilustre professora e procuradora Vanessa Siqueira, em seu livro “A Rigidez Orçamentária e a Perda de Discricionariedade do Chefe do Poder Executivo: uma realidade?”, após constatar que apenas um pequeno percentual dos recursos orçamentários pode ser objeto de decisão política a respeito de sua destinação, conclui que:

No Brasil, a peça orçamentária há muito se despiu do viés de planejamento desenvolvimentista. A crença de que a programação contida no Orçamento passa a vincular as ações do Poder Público dissipa-se, em parte, perante flagrante impossibilidade do Chefe do Poder Executivo delinear com razoável liberdade as metas que, no seu entender, seriam indispensáveis ao atingimento do desenvolvimento econômico.⁵⁴

José Maurício Conti corrobora este pensamento, afirmando que deve haver observância fiel ao princípio da não vinculação de receitas, visto que “o seu descumprimento reduz a capacidade do administrador alocar os recursos onde se mostrem mais oportunos e convenientes, o que prejudica a Administração Pública e os interesses da coletividade”⁵⁵. Nessa mesma esteira, vemos o comprometimento do papel do orçamento público de instrumento de política fiscal. As amarras criadas com vinculação impedem que o Governo exerça suas funções de estabilizar a macroeconômica e redistribuir a renda neutralizando possíveis tendências à depressão e à inflação.

53 CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da Não Afetação: usos e mitigações. 14/06/2010. p. 7 Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24022011-091027/pt-br.php>. Acesso em 27/05/2017.

54 SIQUEIRA, Vanessa. A Rigidez Orçamentária e a Perda de Discricionariedade do Chefe do Poder Executivo: Uma Realidade?. São Paulo: Conceito Editorial, 2011. P.155

55 CONTI, José Maurício Conti. A autonomia Financeira do Poder Judiciário. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 150

No mais, as restrições de gastos públicos gerada pela excessiva rigidez orçamentária, na visão da professora Vanessa Siqueira, “deixa a impressão que a alternância do poder político é inócua para fins de implementar as programações de governo chanceladas nas urnas”⁵⁶.

Contudo, o rol de críticas discordando da aplicação da vinculação não se exaure aqui. Escopo importante é o da eficiência. Isso porque, ao vincular recurso a determinado programa ou serviço, este não mais se sentiria obrigado a comprovar o merecimento dos recursos. Aos poucos, com a certeza de receita que a vinculação gera, os destinatários da afetação não mais teriam o compromisso com a excelência.

Além disso, há que se pontuar que a estimativa de receitas é realizada por meio de estimativa, ou seja, não é precisa. Tendo isto em vista, nos casos de vinculação há o risco do ingresso de receita ser insuficiente para a despesa a que se correlaciona. Ou seja, sendo a receita de montante incerto, a sua afetação a uma despesa obriga esta a ser menor que o crédito orçamental.

Portanto, mesmo possuindo diversas desvantagens, este instrumento orçamentário tem sido cada vez mais utilizado, vide situação atual brasileira. Por esta razão, é relevante estudar o porquê de sua adoção e as vantagens citadas na doutrina.

Uma das alegações de maior coro utilizada pelos doutrinadores defensores das vinculações é a de que determinados setores como saúde e educação são beneficiados pela vinculação, pois, como são considerados de extrema importância, há uma maior segurança de que estes sempre terão recursos disponíveis para sua correta execução. Decorrente disto há que se falar em um maior controle da aplicação dos recursos públicos, que, ao serem atrelados sempre à determinada despesa, possibilitam a fiscalização efetiva dos gastos.

Margaret Wilkinson citada por André Castro Carvalho em seu livro alega que as vinculações aumentam a transparência do sistema orçamentário, visto que cedem informações aos contribuintes e estes podem concordar ou não com determinada exação tributária de

56 SIQUEIRA, Vanessa. Op. Cit., p.156

acordo com a função do tributo. Consequência disso é o menor índice de impopularidade do tributo entre os contribuintes ⁵⁷.

Por fim, a característica principal da vinculação: o estabelecimento de amarras ao Poder Executivo, sob o ponto de vista da vertente simpática à afetação de receitas, recebe inúmeros elogios. William McCleary assegura que este instrumento “protegeria um gasto das vicissitudes políticas, colocando-o em *piloto automático*” ⁵⁸. E neste tocante, é impossível não volver o pensamento para o vergonhoso cenário político nacional, manchado de corrupção, e a justa desconfiança da sociedade no governo. É em situações como esta que, conforme o autor, as amarras seriam bem vindas.

Sem adotar nenhuma das posições como correta, pode-se concluir que a aplicação do instrumento da vinculação de receitas será positiva ou negativa conforme o contexto orçamentário e político de determinado Estado. Do mesmo modo, não há consenso doutrinário. Haverá sempre o *trade-off* entre flexibilidade e rigidez orçamentária, automatismo e controle, devendo portanto, ser sopesado, em cada caso concreto, a pertinência ou não deste mecanismo.

2.3. Panorama brasileiro: engessamento orçamentário

O subcapítulo 2.1 se ateve a esclarecer a previsão constitucional do Princípio da Não-Vinculação de receitas, contida no art. 167, IV da CRFB, e as ressalvas contidas ao final no mesmo dispositivo, examinando mais a fundo cada uma delas. Neste momento estudar-se-á o panorama brasileiro, a origem da utilização das vinculações, o modo como são efetivadas e o status jurídico-orçamentário atual brasileiro.

Após um longo período de ditadura que durou até o ano de 1985, houve a necessidade de reformular a carta constitucional brasileira, dando azo à promulgação da Constituição da

57 WILKINSON, Margaret. Paying for public spending: is there a role for earmarked taxes? Fiscal Studies. v. 15. n. 5. p. 127. 1994, apud, CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 89

58 MCCLEARY, William. The earmaking of government revenue: a review of some World Bank Experience. The World Bank Research Observer. v. 6. n. 1. p. 82. 1991, apud, CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, 2010. P.91

República de 1988. Chamada também de carta democrática, esta traz como um de seus pilares principiológicos a dignidade da pessoa humana. Observando a concepção de direitos humanos trazida pela Declaração Universal de 1948, a Carta Magna trouxe, em seu Capítulo II, um enorme rol de direitos sociais.⁵⁹

Essa inovação na Carta Política de 1988 e a necessidade de superar o autoritarismo recém-vivenciado levaram o Poder Público a encontrar respaldo nas vinculações de receitas, presumindo que esta prática traria a segurança de concretude dos direitos sociais. Somado a esse contexto, a professora Vanessa Siqueira ainda traz outro elemento preciso para o aumento das receitas vinculadas, que foi a “impostergável necessidade de implementar a discriminação constitucional de rendas, a partir do aumento da previsão do repasse de impostos federais aos Estados e Municípios”⁶⁰. O princípio da não-vinculação de impostos à qualquer fundo, órgão ou despesa restou enfraquecido.

Portanto, para o alcance dos objetivos sociais, os fundos especiais passaram a ser utilizados como meio de instrumentalização das vinculações de receitas. Para Sanches, fundo especial é o produto de receitas específicas que, por lei, se vinculam à realização de determinadas finalidades ou serviços, através de dotações consignadas na LOA.⁶¹ Cleucio Santos Nunes elucida a compatibilidade deste à vinculação:

Os fundos, como instrumentos que auxiliam o alcance de determinados fins de desenvolvimento social ou econômico, trazem em sua lógica a necessária destinação de suas receitas à realização das despesas que motivaram sua instituição. Seria indisfarçável burla à lei orçamentária admitir-se desvinculação das receitas previstas para aplicação nos fins que justificaram a criação do fundo. Além disso, há um componente político que não pode ser descartado, qual seja, o comprometimento do interesse público sotoposto à criação do fundo.⁶²

59 PASSOS, Viviane Andrade dos. Os Direitos Sociais na Constituição Brasileira de 1988. Maio. 2010. Disponível em: <http://www.diritto.it/docs/26847-direitos-sociais-na-constitui-o-brasileira-de-1988>. Acesso em 29/05/2017.

60 SIQUEIRA, Vanessa. Op. Cit., p. 83.

61 SANCHES, Osvaldo Maldonado. Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal. Revista de Administração Pública – RAP. Rio de Janeiro, v. 36 (4), p. 641-642. 2002. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6456/5040>. Acesso em 27/05/2017.

62 NUNES, Cleucio Santos. Dos Fundos Especiais. In: Conti, José Mauricio (coord.) Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 212, apud, CARVALHO, André Castro. Vinculação de Receitas Públicas. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

Tal é a relação dos fundos com a política orçamentária que há previsão constitucional dentro do próprio capítulo Dos Orçamentos, no art. 165, §9º, II:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

§ 9º Cabe à lei complementar:

II - estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos. (grifo nosso)

A referida lei complementar de que trata o dispositivo, é a Lei nº 4.320/1964, lei ordinária recepcionada como complementar. Em seus arts. 71 a 74 estão as normas referentes à criação de novos fundos. Os arts. 71 e 72 elucidam o conceito seu modo de realização:

Art. 71. Constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Art. 72. A aplicação das receitas orçamentárias vinculadas a fundos especiais far-se-á através de dotação consignada na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais.

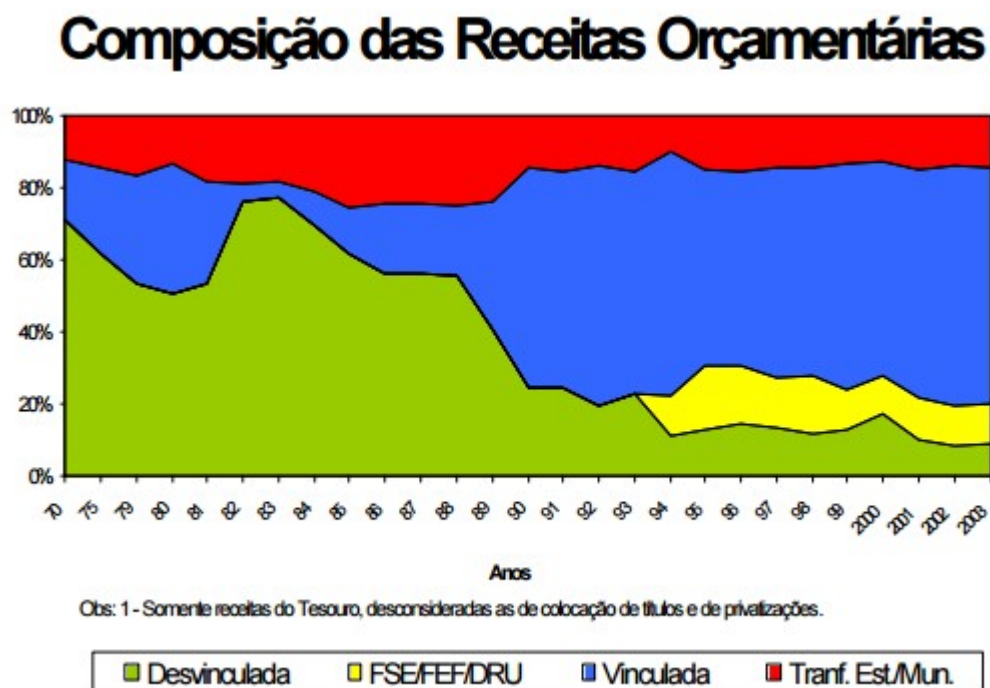
Contudo, o emprego dos fundos como meio a destinação de recursos à objetivos sociais também comporta críticas. Ewan Clague e Joel Gordon, mencionados pelo autor André Castro Carvalho pontuam que:

Em épocas de alta na economia e nos recursos públicos, os fundos terão os montantes necessários para o seu custeio; contudo, em crises na arrecadação, haveria um enorme problema de insuficiência para o financiamento dos custos já gerados, uma vez que, ao menos teoricamente, não teria como o fundo obter recursos de outras fontes que não por meio das previamente vinculadas. Outro ponto é que eles provocaria, o desenvolvimento *desigual* de uma política social em detrimento de outras, à proporção que diminuem os recursos gerais do orçamento e não estão suscetíveis às contenções que os governos promovem para reduzir despesas nestas épocas mais críticas.⁶³

Existem inúmeros fundos constitucionais, dentre eles podemos citar o fundo de combate e erradicação da pobreza, os fundos de fomento à cultura, fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação (FUNDEB), e os e infraconstitucionais, como o fundo penitenciário nacional (FUNPEN), o fundo da marinha mercante (FMM), entre outros.

63 CLAGUE, Ewan; GORDON, Jon. Earmarking tax funds for welfare purposes. Social Security Bulletin. n. 3. p. 13-14, 1940, apud, CARVALHO, André Castro. Op. Cit., p. 244.

Neste panorama de excessivas vinculações, a parcela de recursos de livre disponibilidade do governo com o passar dos anos foi se tornando irrisória. O gráfico a seguir, obtido no site do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão⁶⁴, ilustra bem o encolhimento do volume de receitas desvinculadas no total da arrecadação entre os anos 1970 e 2003:



Esse padrão de redução das receitas de livre alocação segue até os dias atuais. A consequência da excessiva rigidez orçamentária brasileira é, como já dito, o engessamento da Administração Pública, que não possui margem de discricionariedade para implementar as programações de governo propostas. O Chefe do Poder Executivo se vê impossibilitado de traçar suas estratégias voltadas ao desenvolvimento econômico e alcance das metas de interesse público.

Ante esse contexto de inflexibilidade na destinação das receitas públicas, foi necessária a realização de uma política de ajuste fiscal. A solução a primeira vista seria a extinção de

64 BRASIL. Secretaria de Orçamento Federal. Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal – Volume 1, n. 1. Fev. 2003 – Brasília. Secretaria de Orçamento Federal – SOF. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/publicacoes/Vinculacoes_Consolidado.pdf. Acesso em 27/05/2017.

algumas vinculações, no entanto, o governo à época optou por implementar a DRU, Desvinculação de Receitas da União.

2.4. Desvinculação de receitas da União (DRU)

No ano de 1988, antes da promulgação da Constituição Federal, cerca de 55% das receitas arrecadadas pela União estavam desvinculadas conforme visto no gráfico do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, de 2003. Em 1994, após a implantação do Plano Real, com o objetivo de controlar a inflação e estabilizar a economia, o presidente Fernando Henrique Cardoso criou o Fundo Social de Emergência.

O Fundo Social de Emergência surgiu por meio da Emenda Constitucional de Revisão nº1, de 1994, vinculando tributos para educação e saúde. Em 1996, este foi prorrogado através da EC nº10 e passou a se chamar Fundo de Estabilização Fiscal. Finalmente, com a EC nº 27, de 2000, o instrumento passou a ser denominado Desvinculação da Receita da União, que, com a com a EC nº 93 foi prorrogado até o exercício de 2023.

A finalidade do DRU foi promover a desvinculação. Vejamos o art. 76 do ADCT:

Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.

§ 1º (Revogado).

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o caput a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o § 5º do art. 212 da Constituição Federal.

Ou seja, é um fundo integrado por 30% (trinta por cento) de tudo quanto a União vier a arrecadar a título de impostos, contribuições sociais e contribuições de intervenção do domínio econômico.⁶⁵ Consiste, portanto, em mitigar as vinculações em voga, flexibilizar a gestão dos recursos.

⁶⁵ SIQUEIRA, Vanessa. O princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa e a DRU. jun. 2015. Disponível em: <https://blog.ebeji.com.br/o-principio-da-nao-vinculacao-de-impostos-a-fundo-orgao-ou-despesa-e-a-dru/>. Acesso em 29/05/2017.

A Emenda Constitucional de 2016 aumentou de 20% (vinte por cento) para 30% (trinta por cento) a alíquota de desvinculação sobre a receita de contribuições sociais e econômicas, fundos constitucionais e compensações financeiras pela utilização de recursos hídricos para geração de energia elétrica e de outros recursos minerais.

A principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, correspondendo a cerca de 90% do total desvinculado. Conforme a Constituição Federal, as contribuições sociais são específicas para o custeio de direitos sociais. Elas, diferentemente dos impostos, podem ser vinculadas. Élide Pinto nos diz que é “a destinação vinculada das contribuições sociais que lhes confere identidade própria e perfaz sua natureza jurídica”.⁶⁶

Por conta da natureza das contribuições é que diversos autores questionam a composição da DRU. Seu implemento estabelece uma nova ordenação para a natureza tributária das contribuições sociais, uma vez que por meio da DRU, se desvincula o que nasceu para ser vinculado.⁶⁷

Outra crítica levantada por Boschetti e Salvador no livro “O financiamento da Seguridade Social no Brasil no período de 1999 a 2004: Quem paga a conta?” é justamente o impacto negativo que a DRU gerou no orçamento da seguridade social (previsto no art. 165, §5º, inciso III). De acordo com os autores, apenas no ano de 2004, por meio da DRU, foram desvinculados R\$ 24 bilhões das receitas arrecadadas para a seguridade social. No ano de 2005, foram desvinculados R\$ 32 bilhões e, em 2006, R\$ 33,8 bilhões da seguridade social. Caso estes recursos não tivessem sido desvinculados da seguridade social, esta apresentaria um superávit de R\$ 17,6 bilhões, no ano de 2005 e de R\$ 4,4 bilhões no ano de 2006.⁶⁸

66 PINTO, E. G. Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais? In: Revista De Jure – Revista jurídica do Ministério Público de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008. p. 523. Disponível em: <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/handle/123456789/120>. Acesso em 29/05/2017.

67 TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. A desvinculação de recursos da união – DRU e o (des)financiamento da seguridade social brasileira. In: I Circuito de debates acadêmicos do IPEA, 2011, Brasília, p. 7. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>. Acesso em 29/05/2017.

68 BOSCHETTI, I. SALVADOR, E. O financiamento da Seguridade Social no Brasil no período de 1999 a 2004: Quem paga a conta? In: Serviço Social e Saúde: Trabalho e Formação profissional. São Paulo: Cortez, 2006. p. 17. Disponível em http://www.sindifisconacional.org.br/images/justica_fiscal/RGPS/textos_artigos/o-

Portanto, apesar do mecanismo da DRU ser vista como necessária por muitos, há quem discorde desta posição. O que resta claro é que apesar das inúmeras renovações da DRU, completando 23 anos de vigência neste ano, há a clara necessidade de uma reforma nas finanças públicas brasileiras.

3. CRÉDITOS ADICIONAIS

Para que se realize a despesa pública é imprescindível a existência de dotação orçamentária ou de créditos adicionais previamente aprovados pelo Legislativo. Vejamos que, conforme dita o art. 167, II, da CRFB/88, estes não poderão ser excedidos:

Art. 167. São vedados:

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

Créditos orçamentários são as dotações orçamentárias existentes para satisfazer às despesas estatais. Quando estes créditos são insuficientes ou até mesmo inexistentes, o Legislativo pode autorizar a abertura de créditos adicionais, que, como a própria terminologia demonstra, é instrumento orçamentário capaz de estabelecer mais crédito. Nada mais são do que aditivos orçamentários que visam corrigir falhas de planejamento da LOA ou até mesmo suprir despesas imprevisíveis. Kohama reforça esse conceito:

os créditos adicionais são valores que se adicionam ou acrescem ao orçamento, quer como reforço de dotações existentes, quer como dotações destinadas a cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou ainda, para atender a despesas imprevisíveis e urgentes.⁶⁹

Conforme previsão legal, o art. 41, da Lei nº 4.320/1965 classifica os créditos adicionais em três tipos, conforme sua destinação, quais sejam, os créditos adicionais suplementares, os especiais e os extraordinários.

[financiamento-da-seguridade.pdf](#). Acesso em 29/05/2017.

69 KOHAMA, Heilio. Contabilidade Pública: Teoria e Prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 190.

3.1. Créditos adicionais suplementares

Os créditos adicionais suplementares destinam-se ao reforço de dotações orçamentárias já previstas, mas que por alguma razão, se tornaram insuficientes durante a execução. É, portanto, mecanismo de correção de erro de orçamentação.⁷⁰

A legislação específica, Lei nº 4.320, de 1964, em seu artigo 42, nos elucida que os créditos suplementares serão previamente autorizados por lei e então abertos por decreto executivo, e, em função do art. 167, inciso V, da Constituição Federal, há a necessidade também de indicação das fontes de recurso disponíveis para a cobertura desse crédito. Contudo, há exceção à primeira exigência se a LOA, como previsto no art. 165, §8º, autorizar a abertura de crédito suplementar por simples decreto.

Os recursos que podem ser destinados à cobertura dos créditos suplementares, são, conforme a Lei nº 4.320/1964:

Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer a despesa e será precedida de exposição justificativa.

§ 1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:

I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

II - os provenientes de excesso de arrecadação;

III - os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em Lei;

IV - o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao poder executivo realizá-las.

Portanto, são quatro fontes admitidas em lei: (i) o superávit financeiro, que próprio dispositivo nos esclarece que é a “diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas”; (ii) os recursos provenientes de excesso de arrecadação, isto é, os provenientes do “saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício”; (iii) os resultantes de anulação total ou parcial de dotações orçamentárias, ou seja, a supressão ou saldo de despesa com a consequente disponibilidade e transferência daquela dotação; e, por fim, (iv) o

70 SILVA, Lino Martins da. Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas 2008. p. 78.

produto de operações de crédito autorizadas, que na realidade são compromissos financeiros assumidos, como tomada de empréstimos, mútuo, emissão e aceite de título, aquisição financiada de bens, entre outras operações semelhantes.

A Carta Constitucional, em seu artigo 166, §8º, ainda adiciona outra fonte possível à abertura de crédito suplementar, que são os recursos que, em decorrência de veto, emenda ou rejeição do projeto de Lei Orçamentária, ficaram sem despesas correspondentes.

Cumprido dizer que a iniciativa sempre se dará pelo Poder Executivo. Sua proposta de abertura de créditos suplementares deve ser acompanhada de justificativa pormenorizada que a fundamente. Como se trata de matéria não contemplada na Lei Orçamentária Anual e, assim sendo, ainda não examinada ainda pelo Legislativo, a proposta de lei será remetida à apreciação do Congresso Nacional. Chegando ao Congresso, a proposta, conforme o artigo 166, caput, da CRFB, será apreciada pelas duas casas, na forma do regimento comum.

Para o exame desse projeto de lei relativo à créditos adicionais, é competente a Comissão Mista permanente de senadores e deputados, Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), que, ao final, emitirá parecer. A CMO tem regras de criação e funcionamento definidas no Regimento Comum e é composta por 84 membros titulares, sendo 63 deputados e 21 senadores, com igual número de suplentes.⁷¹

Importa ressaltar, portanto, o caráter autorizativo desta lei. Ao contrário da função da Lei Orçamentária Anual de fixar novos planejamentos de despesas, a lei de crédito adicional suplementar é mera autorização do Poder Legislativo para o Poder Executivo realizar essa fixação, mediante decreto executivo, dentro dos limites que estabelecer.⁷² Esse decreto deverá indicar a importância, a espécie do crédito e a classificação da despesa.

71BRASIL. Glossário do Senado Federal. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO). Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/comissao-mista-de-planos-orcamentos-publicos-e-fiscalizacao-cmo>. Acesso em 11/05/2017.

72SCHETTINI, Francisco de Paula. Emendas a projetos de lei de crédito adicional. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 34, n. 135, p. 197-202, jul./set. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/271/r135-23.pdf?sequence=4>. Acesso em 06/05/17.

Por fim, aprovada a lei e abertos os créditos adicionais suplementares, estes terão vigência adstrita ao exercício financeiro de sua abertura, segundo art. 45 da Lei nº 4.320/1964.

3.2. Créditos adicionais especiais

Quanto às despesas que não constaram no orçamento anual, mas vêm a ser necessárias no decorrer do exercício financeiro, como despesas eventuais ou essenciais, cria-se uma nova dotação através da abertura de créditos adicionais especiais.⁷³

A iniciativa do projeto de lei, o processo legislativo e as fontes de recurso para abertura de créditos adicionais especiais segue as mesmas regras referentes aos créditos suplementares.

Contudo, no tocante à vigência, vemos uma particularidade. Via de regra, sua vigência não poderá ir além do exercício em que forem autorizados, em conformidade com o art. 45 da legislação específica, porém, neste mesmo dispositivo há uma ressalva. Caso a lei autorizadora for promulgada nos últimos quatro meses daquele exercício, os créditos, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente (art. 45 da Lei nº 4.320/1964, cominado com o § 2º do art. 167 da CRFB).

3.3. Créditos adicionais extraordinários

No tocante aos créditos adicionais extraordinários, se qualificam como aqueles destinados a cobertura de dotações imprevisíveis. Segundo Flávio da Cruz, “nenhuma previsão inclui o imprevisível. Logo, determinadas catástrofes naturais ou anomalias sócio-econômicas, não previsíveis, poderão se fazer presentes durante o exercício financeiro”⁷⁴. A

73 GAMBA, Alison Almeida Horst; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Créditos Adicionais e o Processo Orçamentário no Brasil: Uma análise dos requisitos de imprevisibilidade e urgência dos créditos extraordinários, In: 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças – Universidade Federal de Santa Catarina, 2015, Santa Catarina, Anais de Contabilidade Pública Governamental, publicado em mar. 2015. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/83_16.pdf. Acesso em 06/05/2017.

74 CRUZ, Flávio da. Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988, p. 162.

CRFB/88 estabelece, em seu art. 167, §3º, as hipóteses de cabimento da abertura de créditos adicionais extraordinários:

Art. 167. São vedados:

(...)

§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

Quando essas despesas imprevisíveis e urgentes ocorrem elas são imediatamente pagas para, posteriormente, verificar-se qual o crédito orçamentário será deslocado para esse gasto. Por isso, no caso desses créditos adicionais, não é necessária autorização legislativa prévia. É o que nos diz o próprio artigo 167, §3º da Carta Magna, ao fazer referência ao disposto no artigo 62. Vejamos a redação do artigo 62 da Constituição Federal de 1988:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

A autorização para abertura de créditos adicionais extraordinários, diferente dos dois outros tipos já vistos, poderá ocorrer por meio de Medida Provisória do chefe do Poder Executivo, que levará esta à imediata ciência ao Poder Legislativo. Ou seja, inverte-se a situação e há somente aprovação legislativa *a posteriori*. Porém, isso não exclui a lei. O Legislativo deve saber a causa da emergência e julgar a motivação do Chefe do Executivo, analisando sua justificativa, uma vez que o estado de calamidade, guerra ou comoção intestina, são pré-requisitos para abertura dos créditos extraordinários. Com essa análise, o Congresso Nacional visa evitar excessos e pesar as circunstâncias.

No mesmo sentido que os créditos especiais, os extraordinários, se promulgados nos últimos quarto meses de determinado exercício, serão reabertos, nos limites de seus saldos, no exercício seguinte e àquele orçamento serão incorporados.

3.3.1. Breve análise da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048/DF

A medida provisória como instrumento de abertura do crédito extraordinário é assunto bastante tratado pela doutrina e até o próprio Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de ação direta de inconstitucionalidade, debateu o assunto. Kiyoshi Harada comenta uma das

maiores problemáticas do tema ao afirmar que “lançar mão de medida provisória para abertura de crédito extraordinário, a fim de cobrir gastos previsíveis, configura autêntico desvio de finalidade”⁷⁵ (grifo nosso).

A Carta Magna buscou, com sua redação sobre tal, minimizar o uso do instrumento dos créditos extraordinários restringindo-o apenas às hipóteses legal e previamente previstas. Escudado nesse entendimento, o STF proferiu decisão paradigmática, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.048/DF, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, contra a Medida Provisória 405/2007, que abriu crédito extraordinário em favor da Justiça Eleitoral e de diversos órgãos do Poder Executivo, no valor global de R\$ 5.455.677.660,00.

A decisão foi de concessão de medida cautelar para suspender os efeitos da lei em questão, Lei nº 11.658/2008, desde a sua publicação. Nas palavras do Ministro Relator:

“Como se pode constatar, pela leitura atenta da exposição de motivos da MP nº 405/2007, os créditos abertos são destinados a prover despesas correntes, que não estão qualificadas pela imprevisibilidade ou pela urgência [...] Nenhuma das hipóteses previstas pela medida provisória configuravam situações de crise imprevisíveis e urgentes, suficientes para a abertura de créditos extraordinários. Há, aqui, um patente desvirtuamento dos parâmetros constitucionais que permitem a edição de medidas provisórias para a abertura de créditos extraordinários.” (grifo nosso)⁷⁶

O Relator ainda prossegue discorrendo uma crítica. De acordo com ele:⁷⁷

“esse não é um caso raro. Impressiona a quantidade elevada de medidas provisórias editadas, no último ano, pelo Presidente da República, para abertura de créditos suplementares ou especiais travestidos de créditos extraordinários. Desde o início do ano de 2007, se podem contar mais de vinte medidas provisórias destinadas à abertura de créditos de duvidosa natureza extraordinária.”

75 HARADA, Kiyoshi. Abertura de créditos extraordinário. Exame da MP nº 405/07. Efeitos da decisão do STF. 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11292/aberturas-de-creditos-extraordinarios>. Acesso em 16/05/2017.

76 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4.048. Relator Min. Gilmar Mendes. Voto de Gilmar Mendes, proferido em 14/05/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2602344>. Acesso em 16/05/2017.

77 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº4.048. Relator Min. Gilmar Mendes. Voto de Gilmar Mendes, proferido em 14/05/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2602344>. Acesso em 16/05/2017.

Observa-se, por conseguinte, a utilização abusiva de medidas provisórias com a finalidade de corrigir o orçamento através de um instrumento de eficácia imediata e com maior liberdade de recursos.

Importa ressaltar que, além dos requisitos de relevância e urgência, contidos no art. 62, da CRFB, que dão grande margem de discricionariedade ao Presidente da República, há também que se atender aos requisitos de imprevisibilidade e urgência, previstos no art. 167, §3º e estes últimos possuem seu significado balizado pelo próprio texto constitucional. No texto, o uso dos termos semânticos “guerra, comoção interna ou calamidade pública” orientam a interpretação e aplicação que deve ser dada à hipótese presente no art. 167, § 3º c/c o art. 62, § 1º, inciso I, alínea “d”. São conceitos comumente associados aos temas do Estado de Defesa e do Estado de Sítio e representam situações fáticas de extrema seriedade e de consequências imprevisíveis.

A medida provisória, portanto, deve ser utilizada em casos em que a nova despesa não puder aguardar o regular transcurso de um processo legislativo ordinário, por muitas vezes moroso, consequência de fatores políticos e intrínsecos ao processo.

Por essas razões, o STF se afastou da orientação que seguia até então, que era de inviabilidade do uso da ADI para impugnação de leis orçamentárias. O argumento seguido era de impossibilidade de ‘efeito concreto’ nestas normas. No entanto, em 2007, em um caso específico, o STF concluiu que a abertura de crédito extraordinário determinada por intermédio do Presidente da República comportava um flagrante vício de inconstitucionalidade. Os créditos abertos na Medida Provisória nº 405/2007 destinavam-se a prover despesas correntes de órgãos do Poder Executivo e da Justiça Eleitoral, o que configurou um patente abuso do poder de legislar por parte chefe do Executivo, como também clara ofensa aos parâmetros materiais constitucionais.⁷⁸

78 MACHADO, Clara Cardoso. Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária: análise da ADI 4.048-1/DF. Dissertação de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal da Bahia. 2009. p. 28-32. Disponível em: http://www.portalciclo.com.br/downloads/artigos/direito/controle_de_lei_orcamentaria_clara_cardoso.pdf. Acesso em 16/05/2017.

Ou seja, apesar de os créditos adicionais serem previstos legalmente de forma detalhada, nada impede a ocorrência de inconformidades com a Constituição, que devem, dentro das normas de cabimento, ser impugnadas.

4. OS CRÉDITOS ADICIONAIS E A IMPORTANTE FLEXIBILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO

Após analisar o *trade-off* da vinculação de receitas e seus aspectos como instrumento de rigidez orçamentária no ordenamento pátrio, passemos por fim a sopesar os créditos adicionais como mecanismos de flexibilização e efetivação das políticas públicas.

Sobre isso, Flávio da Cruz pontua:

todo orçamento é uma previsão. Toda previsão admite uma margem de erro. Assim, no que se refere à fixação da despesa, a flexibilidade da programação deverá estar presente, caso contrário, a realização será inviabilidade por fatores intrínsecos ao próprio sistema” e prossegue dizendo que “quando se elabora a proposta orçamentária, por mais perfeito que seja o planejamento, não se consegue adivinhar certas necessidades ou reivindicações da sociedade ⁷⁹.

Isso se dá justamente pela imprevisibilidade dos acontecimentos e fatores que podem vir a acontecer e a interferir no orçamento. Até porque a lei orçamentária é apenas uma previsão

79 CRUZ, Flávio da. Contabilidade e Movimentação Patrimonial do Setor Público. Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988. p. 162. Disponível em: <http://www.flaviodacruz.cse.ufsc.br/>. Acesso em 29/05/2017.

de arrecadação de receitas e fixação das despesas para o exercício financeiro subsequente, sendo inviável que seu cumprimento seja realizado de modo absolutamente fiel ao previsto.

O utensílio, por conseguinte, empregado para correção destas falhas de planejamento e nova realocação de créditos orçamentários é o crédito adicional, que permite uma maior operacionalidade do orçamento e flexibiliza a alocação de recursos mesmo durante a execução orçamentária. Petroni sob a perspectiva das despesas públicas afirma que então a “despesa fixada não corresponde à despesa que efetivamente virá a ser realizada no exercício financeiro, já que a possibilidade de incremento orçamentário resta normatizada”⁸⁰. Esse papel possui grande relevância não só para a Administração Pública, mas também para a comunidade, aonde os impactos são sentidos. Não é possível o alcance das demandas sociais através de um orçamento engessado, sem possibilidade de adaptações.⁸¹

Sendo assim, de acordo com pesquisa de campo realizada por Rocha, Marcelino e Santana, com integrantes da Comissão Mista de Planos, Orçamento Público e Fiscalização (CMO), do Congresso Nacional; da Secretaria de Orçamento Federal (SOF); do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG); Consultores de Orçamento da Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal (CONORF); Consultores de Orçamento da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara de Deputados (COFF) e com Especialistas da área de Orçamento e Contabilidade Pública da Universidade de Brasília (UnB) e da Universidade de São Paulo (USP), o uso costumeiro dessa ferramenta, se dá, entre outras razões pelo fato do orçamento brasileiro ser “excessivamente detalhado e de baixa flexibilidade na sua fase de execução”, havendo necessidade de valer-se da abertura de crédito extraordinário. Pontuou-se ainda na referida pesquisa que se o orçamento federal possuísse autorizações orçamentárias que permitissem ao gestor realizar a transposição de recursos de uma área para outra, não haveria essa necessidade constante.⁸²

80PETRONI, Giovani L. C. Créditos adicionais: aspectos gerais. Dez./2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/34935/creditos-adicionais-aspectos-gerais>. Acesso em 30/05/2017.

81 MATHIAS, Rodrigo dos Santos. A importância dos créditos adicionais na execução orçamentária. Mar./2016. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17516. Acesso em 29/05/2017

82 ROCHA, Diones Gomes da; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira. Rev. Adm. São Paulo, 2013, vol. 48, n. 4, p. 819. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n4/14.pdf>. Acesso em 29/05/2017.

Neste mesmo sentido Agenor de Roure, referendado na obra de Gabriel Loretto Lochagin, pontuou, em sua visão, um dos riscos do crédito adicional, mas especificamente do crédito suplementar. O autor afirmou que o seu mal está na “certeza que tem o Executivo de ver atendidos os seus pedidos de suplementação de créditos para verbas fixas, originando abusos na aplicação dos dinheiros públicos”. Ele assevera ainda que para promover um equilíbrio orçamentário fictício na proposta orçamentária, recorria-se às alterações da lei, criando volume tal de créditos adicionais que se falava em “orçamento paralelo”. Deste modo, seria para ele utópico esperar que um governo administre sem recorrer a créditos adicionais, estando o desafio exatamente em extinguir a “mentira orçamentária”.⁸³

José Maurício Conti também alerta que:

“uma eventual impossibilidade de sua execução [da lei orçamentária anual] nos exatos termos em que foi aprovada não justifica alterações de tal forma significativas que a desfigure por completo, sob pena de inutilizá-la como instrumento de planejamento, de condução da atividade financeira da administração pública e inviabilizando o controle. É tornar a lei orçamentária “letra morta” e verdadeira “peça de ficção”, como chega a ser conhecida, alcunha que não se pode mais permitir que seja merecedora”⁸⁴.

Embora sejam instrumentos fundamentais face à natureza da LOA, os créditos adicionais, devem ser sempre utilizados com moderação e essa análise é feita através do exame da finalidade para o qual o crédito adicional foi aberto, que, como pontuado por Rodrigo Faria, deve ser para alcançar os fins consignados na peça orçamentária.⁸⁵

83 ROURE, A. Formação do direito orçamentário brasileiro. Rio de Janeiro: Jornal do Commercio, 1916. p. 172, apud LOCHAGIN, Gabriel Loretto. A execução do Orçamento Público – Flexibilidade e orçamento impositivo. São Paulo: Blucher, 2016. p. 97, 98. Disponível em: <https://www.blucher.com.br/livro/detalhes/a-execucao-do-orcamento-publico-flexibilidade-e-orcamento-impositivo-1226>. Acesso em 29/05/2017.

84 CONTI, José Mauricio. Flexibilidade orçamentária deve ser usada com moderação. Set./2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-set-20/contas-vista-flexibilidade-orcamentaria-usada-moderacao> Acesso em 30/05/2017.

85 FARIA, Rodrigo Oliveira. Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária. Dissertação de Mestrado, São Paulo, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010, p. 268. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-112722/pt-br.php>. Acesso em 30/05/2017.

Como se nota, os instrumentos dos créditos adicionais são necessários ao orçamento para sua maior correspondência com as necessidades públicas e efetividade das políticas governamentais. No entanto, isso não exclui a importância deste ser usado com parcimônia.

Nos casos de autorização prévia ao Poder Executivo para a abertura de créditos suplementares, por exemplo, deve-se atentar para que não sejam abertas margens de remanejamento muito altas, promovendo, como pontuou Conti, uma “delegação de poderes do Legislativo ao Executivo, fazendo com que a lei orçamentária deixe de ter natureza de lei para passar a, de fato, tornar-se ato do Poder Executivo, contrariando o que determina a Constituição”⁸⁶. Cláudio Terrão concordando com essa afirmação nos diz que essa “faculdade genérica concedida ao administrador público, não obstante permitir alterações orçamentárias, não o autoriza a modificar livremente a pauta de prioridades previamente estabelecida no orçamento aprovado pelo Poder Legislativo” e, ao fim conclui:

Perceba-se que é inevitável a existência de certa dose de flexibilidade na gestão do orçamento, permitindo ao administrador público, em razão das diversas variáveis, efetivar mudanças estratégicas de atuação do governo e, por consequência, realinhar, nos limites legais permitidos, as prioridades a serem atendidas, o que justifica o processamento das alterações orçamentárias, mediante autorização consignada na lei de meios.⁸⁷

Portanto, não há que se falar em não se valer dos créditos adicionais, mas sim em um uso prudente, adequado e restrito às reais necessidades. Parafraseando o médico e físico do século XVI, Paracelso, isto se dá pois “a diferença entre o remédio e o veneno é a dose”.

86 CONTI, José Mauricio. Op. Cit.

87 TERRÃO, Cláudio. Princípio da exclusividade: impossibilidade de autorização prévia de remanejamento de recursos pela lei orçamentária. Revista TCEMG, jul./ago./set. 2014. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2830.pdf> Acesso em 31/05/2017.

CONCLUSÃO

Para concluir o presente estudo, cumpre dizer que é certo que os orçamentos públicos devem espelhar as políticas adotadas pelos governantes, e estas devem refletir os interesses coletivos, visto que é a sociedade a destinatária dos bens e serviços públicos e também aquela que dá legitimidade a todo processo legislativo orçamentário através dos representantes escolhidos por meio do sufrágio. Se não bastasse esta assertiva, foram vistas inúmeras outras explicações que comportam a importância de se debruçar sobre o estudo orçamentário.

Restou claro que é através das leis orçamentárias anuais, das leis de diretrizes orçamentárias e do plano plurianual que se revela como será a gestão governamental para os

anos futuros. São nestas normas que se encontram os programas, as metas e objetivos do Executivo, a previsão de receitas e fixação das despesas em que serão empregados os recursos públicos.

Por meio da correta correspondência das referidas leis aos princípios orçamentários é possível então a realização do controle e da fiscalização do cumprimento das finalidades positivadas nas leis, pois eles dão maior transparência, clareza e respaldo, além de balizar os orçamentos. No mais, a compreensão do conceito e significância de cada princípio, leva a um maior entendimento dos instrumentos utilizados pelo Poder Público na execução orçamentária.

Contudo, foi demonstrado que nenhuma peça orçamentária será totalmente condizente com aquela contida no texto legal. O motivo são os diversos fatores econômicos e sociais que podem ocorrer dentro do exercício financeiro, de forma a interferir nas necessidades da coletividade. Tendo em mente que todo planejamento orçamentário é voltado ao atendimento das querelas da sociedade, mostrou-se ineficiente e inadequado um orçamento que não se utilizasse de instrumentos que o adaptasse às diversas finalidades do Estado.

Em virtude disto, vimos que um dos instrumentos empregados após a promulgação da Constituição de 1988 como estratégia para viabilizar a prestação dos inúmeros direitos sociais que surgiram com a carta democrática foi a vinculação de receitas. Apesar do princípio da não-vinculação ter sido normatizado, o que se viu foi um crescente enfraquecimento do mesmo. Buscando uma maior segurança e garantia de que as prestações sociais teriam os recursos necessários independente da situação financeira estatal, foram realizadas diversas afetações de receitas a partir da década de 90.

Consequentemente, a adoção desta política acabou por gerar uma reduzida margem de discricionariedade do Poder Executivo, tendo em vista o pequeno montante que restou de receitas desvinculadas. O orçamento havia se tornado uma peça rígida e engessada, que não acompanhava as mudanças e transformações do meio em que se aplicava. Os governantes não possuíam liberdade para realizar as políticas desejadas e que considerava imprescindíveis tendo em vista os poucos recursos ainda disponíveis.

Tendo chegado a esse status e na intenção de revertê-lo, foi instituído o fundo de Desvinculação de Receitas da União. O DRU garantia que 20% (vinte por cento) de todos recursos arrecadados estivessem livres de qualquer predestinação de despesa. Hoje em dia esse patamar subiu para 30% (trinta por cento) dos recursos.

Portanto, como toda manobra tendente a “tapear” maiores problemas, a desafetação de receitas também recebeu inúmeras críticas de doutrinadores sobre a forma como foi implementada. A maior parte das receitas desvinculadas através da DRU provém de contribuições sociais que acabam não retornando aos importantes fins a que as contribuições se prestam, sendo desviadas para outros orçamentos que não o orçamento da seguridade social.

Em uma breve conclusão fica nítido que o *trade-off* (expressão em inglês traduzida como “perde-ganha”) da vinculação de receitas é conceito vivo, que vem acontecendo na história brasileira. O excessivo número de vinculações é prejudicial ao governante e a gestão das políticas públicas e, de outro lado, o excessivo número de desvinculações de receitas da união também é prejudicial, pela consequente negligência ao financiamento da seguridade social, pelos os desvios de verbas para orçamento fiscal, de investimentos, e para o superávit primário.

Ultrapassada a primeira grande questão do estudo, adentrou-se no instituto dos créditos adicionais, outro instrumento jurídico voltado à alteração do orçamento. Foram abordados os três tipos de créditos adicionais: suplementares, especiais e extraordinários, e suas finalidades. Quanto aos créditos extraordinários foi debatida sua particularidade, a abertura através de medida provisória. Neste tema foi analisada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048/DF que ganhou bastante repercussão ao tratar do desvio de finalidade dos créditos extraordinários, prática por vezes recorrente em nosso país.

Por fim, com arcabouço teórico suficiente, foi realizada a mesma análise de vantagens e desvantagens da abertura de créditos adicionais para flexibilização orçamentária. Não há consenso doutrinário. Alguns autores tecem elogios e diversos outros tecem críticas à utilização em demasia deste mecanismo no orçamento, de modo que só há uma concordância entre eles, que os créditos adicionais devem ser empregados de forma moderada e adequada.

Conclui-se a presente monografia ressaltando que ambos os instrumentos de alteração de orçamento, as vinculações de receitas e a abertura de créditos adicionais, possuem suas benesses e seus malefícios e que não haverá regra sobre a forma correta ou incorreta de utilizá-los. Mesmo com objetivo à flexibilização, o uso em abuso, cria um orçamento paralelo, tornando a lei orçamentária mera “letra morta”, e mesmo com a finalidade de garantir recursos e dar maior segurança jurídica aos direitos sociais, se realizados em excesso acabam por limitar descomedidamente o âmbito de atuação do Executivo.

Resta evidente, portanto, que o emprego destes em qualquer orçamento deve levar em consideração a situação econômica do Estado, as prioridades públicas a serem alcançadas, o montante estimado de arrecadação e a política que se deseja implementar. No Brasil há uma postura histórica de busca pelo viés mais célere, menos custoso e que necessite de menor esforço, e por vezes estas ferramentas de correção do orçamento foram usadas neste contexto. Sem um estudo aprofundado da situação econômica do país e dos possíveis impactos financeiros e na gestão dos governos futuros, as vinculações de receitas e os créditos adicionais apenas servem a postergar uma maior reforma no orçamento pátrio, perpetuando o conhecido “jeitinho brasileiro” de solucionar problemas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Planejamento governamental para municípios: plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual**. São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade Pública da Teoria à Prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ARAÚJO, Luís Sérgio de Oliveira. **A economia política das vinculações de receitas: uma visão democrática das decisões orçamentárias**. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2003. Disponível em:

http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/estudos_e_pesquisas/LuisSergioDissertacao.pdf

ÁVILA, Carlos Alberto. **Orçamento Público**. Curitiba, 2012. p. 53-54. Disponível em: <http://ead.ifap.edu.br/netsys/public/livros/Livros%20Curso%20Servi%C3%A7os%20P%C3%ABlicos/M%C3%B3dulo%20II/Or%C3%A7amento%20P%C3%ABlicos/Livro%20Orçamento%20Publico.pdf>

BRASIL. **Projeto de Lei nº 02/2016 (MSG nº 144/2016)**, Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2017 e dá outras providências. Anexo IV, de Metas Fiscais. Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2017/proposta/anexoIV_1.pdf.

BRASIL, **Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias de 2015**. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal – SOF, p. 47. Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/clientes/portalsof/portalsof/informacoes-orcamentarias/arquivos-receitas-publicas/exercicios-anteriores>

BRASIL. **Glossário do Senado Federal. Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO)**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/comissao-mista-de-planos-orcamentos-publicos-e-fiscalizacao-cmo>.

BRASIL. **Glossário do Tesouro Nacional**. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_r.asp

BRASIL. **Vinculações de Receitas dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social e o Poder Discricionário de Alocação dos Recursos do Governo Federal – Volume 1, n. 1**. Fev. 2003 – Brasília. Secretaria de Orçamento Federal – SOF. Disponível em: http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/publicacoes_tecnicas/publicacoes/Vinculacoes_Consolidado.pdf.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.048/DF**. Relator Min. Gilmar Mendes. Voto de Gilmar Mendes, proferido em 14/05/2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2602344>.

CARVALHO, André Castro. **Vinculação de Receitas Públicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **Vinculação de Receitas Públicas e Princípio da Não Afetação: usos e mitigações.** 14/06/2010. 253 p. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-24022011-091027/pt-br.php>

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública.** 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

CONTI, José Maurício Conti. **A autonomia Financeira do Poder Judiciário.** São Paulo. MP Editora, 2006.

CSISZER, Juliana Vieira. **Direitos sociais na constituição brasileira de 1988.** Nov. 2008. Disponível em: <http://www.diritto.it/docs/26847-direitos-sociais-na-constitui-o-brasileira-de-1988>

FARIA, Rodrigo Oliveira. **Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/.../Microsoft_Word_FINAL_dissertacao.pdf

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. **O Processo Legislativo Orçamentário e suas Peculiaridades.** Jun. 2012. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-processo-legislativo-or%C3%A7ament%C3%A1rio-e-suas-peculiaridades>

GAMBA, Alison Almeida Horst; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. **Créditos Adicionais e o Processo Orçamentário no Brasil: Uma análise dos requisitos de imprevisibilidade e urgência dos créditos extraordinários,** In: 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças – Universidade Federal de Santa Catarina, 2015, Santa Catarina, Anais de Contabilidade Pública Governamental, publicado em mar. 2015. Disponível em: http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/83_16.pdf

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 13ª ed. rev. E ampl. São Paulo: Atlas, 2005.

GONTIJO, Vander. **Princípios Orçamentários.** Set. 2014. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/cidadao/entenda/cursopo/principios.html>

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática.** 10ªed. São Paulo: Atlas, 2008

LEÃO, Elvio Pereira. **Uma reflexão sobre o Orçamento Público: Os Princípios Orçamentários**. Monografia de conclusão de curso de Gestão Pública - Universidade Candido Mendes, Brasília, 2014. Disponível em https://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/posdistancia/49130.pdf

LOCHAGIN, Gabriel Loretto. **A execução do Orçamento Público – Flexibilidade e orçamento impositivo**. São Paulo: Blucher, 2016. Disponível em: <https://www.blucher.com.br/livro/detalhes/a-execucao-do-orcamento-publico-flexibilidade-e-orcamento-impositivo-1226>

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PINHEIRO, Karina Monteiro. **O Orçamento Público como instrumento de Planejamento e Controle para a Gestão Pública**. Pato Branco, 2013. Disponível em: http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/6141/1/PB_GP_III_2014_08.pdf

MACHADO, Clara Cardoso. **Controle jurisdicional de constitucionalidade em abstrato de lei orçamentária: análise da ADI 4.048-1/DF**. Dissertação de Mestrado em Direito Público da Universidade Federal da Bahia. 2009. Disponível em: http://www.portalciclo.com.br/downloads/artigos/direito/controle_de_lei_orcamentaria_clara_cardoso.pdf.

MATHIAS, Rodrigo dos Santos. **A importância dos créditos adicionais na execução orçamentária**. Mar./2016. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17516.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. atual. por Márcio Schneider Regis e Edgard Neves da Silva. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 16ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

NETO, José Alves. **Princípios Orçamentários: Uma análise no contexto das constituições e de leis orçamentárias federais**. 58 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação) -Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/principios-orcamentarios-uma-analise-no-contexto-das-constituicoes-e-de-leis-orcamentarias-federais.htm>

PAULO, Luiz Fernando Arantes. O PPA como instrumento de planejamento e gestão estratégica. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v.61, n.2, p. 171-187, abr./jun. 2010. Disponível em:

http://www.ppamunicipal.pr.gov.br/arquivos/File/PPA_como_instrumento_de_planejamento_e_gestao_estrategica.pdf

PELLINI, Ana Maria. **Os Sistemas de Planejamento, Execução e Controle da Gestão Pública, uma nova proposta**. Revista ConTexto, Porto Alegre, v.3, n.4, p. 1-2, mar. 2003. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/11636/6838>

PETRONI, Giovani L. C. **Créditos adicionais: aspectos gerais**. Dez./2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/34935/creditos-adicionais-aspectos-gerais>.

PINHEIRO, Karina Monteiro. **O Orçamento Público como instrumento de Planejamento e Controle para a Gestão Pública**. Pato Branco, 2013. Disponível em http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/bitstream/1/6141/1/PB_GP_III_2014_08.pdf

PINTO, Fernando Lucas. **Regionalização do Orçamento da União: Planejamento e Controle da Ação Governamental**. 71 p. Trabalho final (Pós-graduação Latu Sensu em Direito Legislativo) Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Brasília, 2008. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/162779/Regionalizacao%20do%20Orcamento%20-%20Fernando%20Lucas%20Pinto.pdf?sequence=4>

PINTO, E. G. **Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?** Revista De Jure – Revista jurídica do Ministério Público de Minas Gerais. Belo Horizonte, n. 11, 2008. Disponível em: <https://aplicacao.mpmg.mp.br/xmlui/handle/123456789/120>

ROCHA, Diones Gomes da; MARCELINO, Gileno Fernandes; SANTANA, Cláudio Moreira. **Orçamento público no Brasil: a utilização do crédito extraordinário como mecanismo de adequação da execução orçamentária brasileira**. Rev. Adm., São Paulo, v.48, n.4, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n4/14.pdf>.

SCHETTINI, Francisco de Paula. Emendas a projetos de lei de crédito adicional. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 34, n. 135, p. 197-202, jul./set. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/271/r135-23.pdf?sequence=4>.

SILVA, José Afonso da. **Orçamento-programa no Brasil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. Disponível em:
http://noosfero.ucsal.br/articles/0010/6912/Jos_Afonso_da_Silva_-_Curso_de_Direito_Constitucional.pdf

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 7ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

SILVA, Sebastião de Sant'Anna e. **Os princípios orçamentários**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. Disponível em:
http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/11898/6_000040649.pdf?sequence=3

TERRÃO, Cláudio. Princípio da exclusividade: impossibilidade de autorização prévia de remanejamento de recursos pela lei orçamentária. **Revista TCEMG**, jul./ago./set. 2014. Disponível em: <http://revista.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2830.pdf>

TOBALDINI, Renata Teixeira de Castro; SUGUIHIRO, Vera Tieko. **A desvinculação de recursos da união – DRU e o (des)financiamento da seguridade social brasileira**, In: I Circuito de debates acadêmicos do IPEA, 2011, Brasília. Disponível em:
<http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area2/area2-artigo10.pdf>

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. **O orçamento na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SIQUEIRA, Vanessa. **A Rigidez Orçamentária e a Perda de Discricionariedade do Chefe do Poder Executivo: Uma Realidade?**. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.